

BRENO DA SILVA MAIA FILHO

**ASPECTO ESPACIAL DO FATO GERADOR DO TRIBUTO E SUA
DETERMINAÇÃO NO COMÉRCIO DE BENS E SERVIÇOS POR
MEIO DA INTERNET**

VITÓRIA
2001

BRENO DA SILVA MAIA FILHO

**ASPECTO ESPACIAL DO FATO GERADOR DO TRIBUTO E SUA
DETERMINAÇÃO NO COMÉRCIO DE BENS E SERVIÇOS POR
MEIO DA INTERNET**

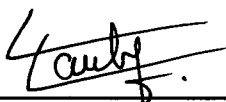
Dissertação apresentada
ao Curso de Pós-
Graduação em Direito da
Universidade Federal de
Santa Catarina, como
requisito parcial para
obtenção do grau de
Mestre em Direito.
Orientador: Dr. Aires
José Rover.

VITÓRIA
2001

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**

A dissertação ASPECTO ESPACIAL DO FATO GERADOR DO TRIBUTO E SUA DETERMINAÇÃO NO COMÉRCIO DE BENS E SERVIÇOS POR MEIO DA INTERNET, elaborada pelo mestrando BRENO DA SILVA MAIA FILHO, foi julgada adequada por todos os membros da Banca Examinadora para a obtenção do título de MESTRE EM DIREITO, e aprovada, em sua forma final, pelo Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina.

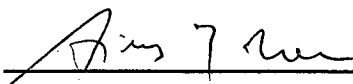
Florianópolis, SC, 5 de setembro de 2001.



Prof. Dr. Christian Guy Caubet
Coordenador do Curso de Pós-Graduação em Direito

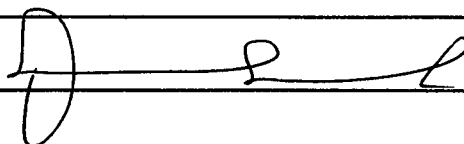
Apresentada à Banca integrada pelos professores:

Presidente: Dr. Aires José Rover



Membro: Dr. Índio Jorge Zavarizzi

Membro: Dr. Orides Mezzaroba



Suplente: Dr. Rogério Portanova



AGRADECIMENTOS

Ao Dr. Aires Jose Rover, pela sempre competente e dedicada orientação.

A todos os professores do Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, pela colaboração inestimável.

A meus familiares, pela paciência, compreensão e apoio.

Ao Dr. Francisco Vieira Lima Neto, pelo apoio inestimável.

A todos os autores citados nesta dissertação, sem os quais não seria possível sua realização.

A todos os que apreciam a cultura como uma necessidade, e não como um supérfluo.

A Deus, pela vida.

RESUMO

Trata-se do estudo da questão relativa à determinação do aspecto espacial do fato gerador do tributo no comércio de bens e serviços por meio da Internet.

No primeiro capítulo são abordados os elementos do fato gerador e as deficiências da legislação atual na determinação do aspecto espacial.

No segundo capítulo são examinadas as características das tecnologias da informação com destaque para a virtualidade e o fenômeno da Internet.

No terceiro capítulo, aborda-se as modificações que a utilização da Internet como meio para o comércio de bens e serviços provocou nas relações comerciais tradicionais, com ênfase no advento do comércio eletrônico.

No último capítulo, são apresentadas propostas para a solução do problema da determinação do aspecto espacial do fato gerador do tributo no comércio de bens e serviços por meio da Internet, consistentes em modificações de conceitos tributários, adoção de sistemas de arrecadação e instituição do IVA – Imposto sobre o Valor Agregado.

Unitermos: Aspecto Espacial do Fato Gerador, Comércio Eletrônico, Imposto sobre o Valor Agregado.

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| INTRODUÇÃO..... | 1 |
| CAPÍTULO I: Fato gerador do tributo..... | 7 |
| 1.1 Conceito de tributo..... | 8 |
| 1.2 Conceito de obrigação tributária..... | 10 |
| 1.3 Conceito de fato gerador..... | 13 |
| 1.4 Aspectos do fato gerador..... | 14 |
| 1.4.1 Aspecto subjetivo do fato gerador: sujeito ativo..... | 15 |
| 1.4.2 Aspecto subjetivo do fato gerador: sujeito passivo..... | 15 |
| 1.4.3 Aspecto material do fato gerador..... | 16 |
| 1.4.4 Aspecto temporal. do fato gerador..... | 16 |
| 1.4.5 Aspecto quantitativo do fato gerador..... | 17 |
| 1.4.6 Aspecto espacial. do fato gerador..... | 18 |
| 1.5 Definição normativa do aspecto espacial do fato gerador..... | 21 |
| 1.6 Adequação terminológica..... | 24 |
| 1.7 Crise do Sistema Tributário Nacional: superação do paradigma..... | 26 |
| CAPÍTULO II: O espaço virtual..... | 36 |
| 2.1 Tecnologias da informação..... | 36 |
| 2.2 O espaço virtual: características..... | 39 |
| 2.3 A teoria dos quatro espaços..... | 44 |
| 2.4 Definição de Internet..... | 47 |
| 2.5 Crise da soberania..... | 49 |

| | |
|--|-----|
| CAPÍTULO III: Comércio de bens e serviços..... | 55 |
| 3.1 Estrutura do comércio tradicional e impacto das tecnologias da informação..... | 55 |
| 3.2 Comércio eletrônico..... | 60 |
| 3.3 Classificação dos bens..... | 66 |
| 3.3.1 Bens materiais ou corpóreos e bens imateriais ou incorpóreos..... | 69 |
| 3.4 Conceito de serviço..... | 70 |
| CAPÍTULO IV: Aplicabilidade da legislação tributária nacional na Internet em função do aspecto espacial do fato gerador do tributo..... | 73 |
| 4.1 Atuação dos operadores jurídicos..... | 74 |
| 4.2 Revisão de conceitos..... | 77 |
| 4.3 Diretrizes para tributação do comércio eletrônico..... | 80 |
| 4.4 Criação de um imposto sobre o consumo nos moldes do IVA..... | 87 |
| 4.5 Sistemas de arrecadação de tributos..... | 92 |
| 4.5.1 Sistema de auto-lançamento/ônus reverso | 93 |
| 4.5.2 Sistema de registro..... | 93 |
| 4.5.3 Sistema de tributação na origem e transferência | 97 |
| 4.5.4 Sistema de arrecadação por conta de terceiros..... | 97 |
| 4.5.5 Sistema baseado em instrumentos tecnológicos | 98 |
| CONSIDERAÇÕES FINAIS | 100 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... | 108 |

INTRODUÇÃO

A economia, o Estado e a sociedade estão sendo remodelados com base no desenvolvimento e aplicação das tecnologias da informação. Estas tecnologias estão proporcionando o surgimento de novas formas, conceitos e práticas ao mesmo tempo em que as formas, conceitos e práticas tradicionais estão sendo modificadas a uma velocidade sem precedentes na história da civilização humana. Utilizando uma linguagem digital comum e a arquitetura de rede, estas tecnologias tem provocado mudanças profundas no contexto social, penetrando em todos os aspectos da atividade humana.

Como fenômeno mais visível e símbolo da aplicação dessas tecnologias da informação, a Internet provocou o desaparecimento das noções tradicionais de espaço e de tempo: fronteiras nacionais, distâncias geográficas, interior ou exterior, noturno ou diurno, dia útil e dia não-útil são conceitos que deixaram de existir ou tiveram seu significado relativizado. Em seu atual estágio de desenvolvimento, observamos o declínio da utilização da rede como veículo de difusão de expressões culturais diversificadas para um estágio em que as práticas e interesses comerciais se tornaram os fatores determinantes.

O comércio eletrônico de bens e serviços praticado por meio da rede Internet é global pela própria natureza da rede, não estando limitado pelas fronteiras geográficas e econômicas tradicionais. No novo mercado mundial virtual os agentes econômicos não possuem mais um endereço físico ao qual se encontrem obrigatoriamente vinculados e podem efetuar suas transações em completo anonimato, sem serem identificados e sem que se saiba onde se localizam. Essa perda do referencial de espaço/tempo no ambiente da Internet constitui um desafio para a aplicação da legislação tributária ao comércio

eletrônico, notadamente no campo da determinação do aspecto espacial do fato gerador do tributo.

O objetivo desta dissertação diz respeito ao tema da determinação do aspecto espacial do fato gerador do tributo no comércio de bens e serviços por meio da Internet. Vinculando tributação a Internet, esta temática se insere dentro do campo do Direito da Informática, com o conceito que lhe atribui Aires José ROVER, no sentido do uso dos computadores e suas consequências como objeto de reflexão e regulamentação pela Ciência Jurídica.¹

Neste processo, é fundamental conciliar os objetivos de assegurar que as normas tributárias sejam aplicadas de forma a garantir que o comércio eletrônico por meio da Internet evolua e concretize seu potencial de geração de emprego e de riqueza ao mesmo tempo em atenda as necessidades de arrecadação para o financiamento dos interesses coletivos. O comércio de bens e serviços por meio da Internet se expande rapidamente e as transações se tornam cada vez mais complexas. Ainda que a atual legislação tributária nacional possa ser aplicada ao comércio eletrônico sem que haja uma necessidade imediata de alterações é essencial acompanhar a evolução deste complexo e dinâmico mercado eletrônico e de seus efeitos jurídicos.

Do ponto de vista do atual sistema tributário nacional, devemos aproveitar as mudanças tecnológicas associadas à Internet e ao comércio eletrônico como uma oportunidade e um incentivo para sua modernização e reformulação. A forma como as atividades empresariais estão se processando encontra-se em transformação e o comércio eletrônico apresenta um potencial crescente para a arrecadação de tributos. Pelas vantagens que apresenta em relação ao comércio tradicional, a cada dia observamos um incremento do fluxo das transações eletrônicas tanto por parte dos fornecedores como por parte dos consumidores, e as normas tributárias devem acompanhar este desenvolvimento.

¹ ROVER, Aires José (org.). *Direito, Sociedade e Informática: limites e perspectivas da vida digital*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2000, apresentação.

Se por um lado a normatização excessiva do comércio eletrônico pode paralisar o processo criativo que impulsiona a atividade econômica, por outro lado a ausência de normas pode ser igualmente danosa para os interesses da sociedade. Neste sentido, as normas tributárias devem obedecer aos princípios da simplicidade e previsibilidade para que possam proporcionar a indispensável segurança jurídica para o desenvolvimento do comércio eletrônico, sem desconsiderar o caráter descentralizado e internacional desse novo mercado mundial e a proteção dos interesses de todas as partes envolvidas.

Uma série de questões na área tributária são levantadas com o surgimento do comércio eletrônico e em especial com o crescimento da Internet como veículo do comércio nacional e internacional, dentre as quais a mais relevante diz respeito à determinação do aspecto espacial do fato gerador tributo. A deficiência da legislação tributária em captar as novas manifestações de capacidade econômica decorrentes da aplicação destas tecnologias provoca o risco de redução da arrecadação à medida em que o crescimento do comércio eletrônico implicar no decréscimo do comércio efetuado por meios tradicionais.

Por outro lado, torna-se imprescindível para a abordagem do tema a necessidade de um tratamento interdisciplinar para que se possa apreendê-lo em seus múltiplos aspectos, uma vez que uma abordagem puramente jurídica seria incapaz de proporcionar a compreensão exata deste fenômeno. A teoria de base adotada refletiu esta preocupação. Para a abordagem do fenômeno sob um ângulo filosófico-sociológico foram utilizados os autores Pierre LÉVY e Manuel CASTELLS. Ambos analisam as transformações provocadas pela rede, porém sob um enfoque diferente. Na obra de LÉVY, o fenômeno é interpretado do ponto de vista antropológico, como um atributo essencial do ser humano, inclinando-se para a construção de uma inteligência coletiva. Na obra de CASTELLS o enfoque se concentra nos agentes econômicos e no surgimento de uma nova estrutura social, a sociedade em rede. Para uma abordagem essencialmente jurídica, utilizou-se a

obra de Marco Aurelio GRECO, na qual se analisou com a profundidade devida os diversos reflexos que o comércio eletrônico tem produzido no campo tributário, fazendo-o com preocupações interdisciplinares. Neste ponto, torna-se necessário destacar a escassez de material bibliográfico relativo não só ao tema do aspecto espacial do fato gerador, como também dos efeitos que a utilização comercial da Internet provoca no campo do Direito Tributário. Esta foi a grande dificuldade encontrada para o desenvolvimento desta dissertação.

Com o objetivo de abordar a dinâmica social e econômica, as características e os efeitos jurídicos provocados pela utilização das tecnologias da informação no campo da aplicação da legislação tributária ao comércio eletrônico por meio da Internet, a presente dissertação foi estruturada em cinco capítulos. O primeiro capítulo trata dos conceitos fundamentais de direito tributário indispensáveis à compreensão do tema em estudo. Nesse sentido, são abordados sucintamente conceitos essenciais do direito tributário, como os de tributo, fato gerador e obrigação tributária, com ênfase nos aspectos essenciais do fato gerador, e em especial no aspecto espacial. Quanto a este último, discute-se sua definição normativa e os critérios para sua determinação, de modo a permitir evidenciar as dificuldades de aplicação destes conceitos ao comércio de bens e serviços por meio da Internet. Ao final, são formuladas críticas ao atual modelo de sistema tributário nacional, apontado-se a complexidade, a imprecisão de conceitos, o excesso de tributos, as distorções da carga tributária e a ausência de racionalidade econômica como justificativas para a necessidade de superação do paradigma.

O segundo capítulo enfoca os aspectos sociais e econômicos relativos à aplicação das novas tecnologias da informação. São apresentados os conceitos de tecnologias da informação, espaço virtual, e Internet, bem como suas respectivas características. Na definição da rede Internet, dá-se ênfase mais a seus aspectos filosóficos, sociais e econômicos e menos aos aspectos técnicos. Com base na teoria dos quatro espaços de LÉVY, faz-se uma breve descrição da marcha evolutiva da civilização rumo à virtualização. Como conclusão a este capítulo, é abordada a questão do significado do

conceito de soberania neste novo cenário, uma vez que como o comércio de bens e serviços por meio da Internet é um processo em escala mundial, nenhuma jurisdição tributária considerada isoladamente pode oferecer respostas para a abordagem deste fenômeno pela imposição exclusiva de sua respectiva legislação tributária nacional.

O terceiro capítulo aborda os conceitos e questões relacionadas ao comércio de bens e serviços antes e depois do surgimento da Internet. Faz-se uma breve descrição da estrutura do comércio tradicional e do impacto causado pelo advento das novas tecnologias da informação. A partir destas mudanças, discute-se os fenômenos da mobilidade do consumo e da mobilidade dos agentes econômicos. Constata-se o surgimento de uma nova categoria de bens, os bens virtuais ou digitais, que não possuem existência física, e que o processo produtivo organizado com base na tecnologia da informação tem gerado um rápido acréscimo de valor agregado a estes bens e aos serviços. Por fim, observa-se que o processo de virtualização em curso fez com que o centro de poder e de riqueza se deslocasse da propriedade de bens imóveis para os bens imateriais ou virtuais.

No quarto capítulo, são apresentadas propostas tendentes a contribuir para a solução dos problemas e dificuldades na determinação do aspecto espacial do tributo no comércio de bens e serviços por meio da Internet expostos nos capítulos anteriores. Aponta-se as diretivas que devem nortear o estabelecimento de normas gerais de tributação relativas ao comércio de bens e serviços por meio da Internet. No plano da legislação tributária nacional, sugere-se a instituição no âmbito do comércio eletrônico por meio da Internet de um imposto único nos moldes do Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA implantado na Europa. Com o objetivo de dirimir divergências terminológicas que dificultam a determinação do aspecto espacial do fato gerador, propõe-se a incorporação à legislação tributária dos conceitos de produto e serviço com o sentido que lhes empresta o Código de Defesa do Consumidor, por serem os que melhor se adaptam à diversidade e complexidade das transações comerciais processadas por meio da Internet.

São apresentadas as principais vantagens que a instituição do IVA acarretaria para a tributação do comércio de bens e serviços por meio da Internet, bem como alguns sistemas de arrecadação de tributos destinados a conferir efetividade na aplicação da legislação; são eles: registro, auto-lançamento, tributação na origem, arrecadação por conta de terceiros e sistemas baseados em instrumentos tecnológicos.

O método de abordagem utilizado foi o indutivo, partindo-se de constatações particulares para a obtenção de conclusões gerais e como técnicas de pesquisa foram adotadas a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental, tendo como fontes bibliotecas, livros, artigos, jornais, publicações avulsas e pesquisa na Internet.

CAPÍTULO I

FATO GERADOR DO TRIBUTO

Como um dos atributos da soberania nacional, a política tributária é elemento essencial para a vida econômica do País. É por meio da arrecadação das receitas tributárias que o Estado obtém recursos para o atendimento das despesas sociais, consistentes principalmente na prestação de serviços estatais típicos à população, como os de saúde, educação e segurança pública. Os regimes tributários se constituem também num mecanismo essencial para o êxito de políticas de geração de emprego e de redistribuição de renda, seja pela tributação reduzida de setores da economia que utilizam mão-de-obra intensiva, seja pela prestação de serviços públicos gratuitos e de qualidade, e até mesmo como instrumento para a proteção do meio ambiente como no caso dos países que instituíram o imposto verde sobre a emissão de gás carbônico. Neste sentido, os sistemas tributários devem ser estruturados a fim de assegurar ao Estado a arrecadação de receitas suficientes para a satisfação do interesse coletivo bem como para favorecer o crescimento econômico, a geração de empregos e o estímulo à concorrência. Um outro aspecto vinculado à estrutura do sistema tributário é sua íntima relação com o nível de competitividade da economia nacional no contexto da

competição entre as nações. Ao mesmo tempo, a estrutura tributária deve refletir o objetivo maior de conferir justiça tributária ao sistema, expressa por meio da aplicação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da igualdade. Capacidade contributiva ou capacidade econômica² significa que a carga tributária deve incidir na proporção das possibilidades financeiras do sujeito passivo, expressando a aptidão do contribuinte em pagar o tributo, e como igualdade tributária³ deve ser entendida a garantia de tratamento legal idêntico a todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação.

Este capítulo tem por objetivo a abordagem do conceito de tributo, de obrigação tributária e de fato gerador, com ênfase nos elementos constitutivos do fato gerador, especialmente em seu aspecto espacial. Questiona-se a adequação da terminologia empregada pela legislação tributária, evidenciando-se a necessidade de superação do atual modelo tributário e a implementação de reformas estruturais.

1.1 Conceito de tributo

O conceito de tributo se constitui num dos institutos jurídicos fundamentais do Direito Tributário. Como conceito jurídico privativo, específico, o conceito de tributo para o direito não se confunde com o conceito de tributo utilizado por outras ciências, como por exemplo a economia.

Entre os vários significados que a doutrina atribui à palavra tributo, Paulo de Barros CARVALHO identifica os seguintes:

- "a) tributo como quantia em dinheiro;
- b) tributo como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;

² TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p.82-83.

³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p.30.

- c) tributo como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- d) tributo como sinônimo de relação jurídica tributária;
- e) tributo como norma jurídica tributária;
- f) tributo como norma, fato e relação jurídica.”⁴

Possuindo características próprias, exclusivas, que o tornam privativo da ciência jurídica, o conceito de tributo opera como objeto de direito para estabelecer os limites do campo de aplicação desse ramo do sistema jurídico.

A definição de tributo é dada pelo do Código Tributário Nacional:

“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

É prestação pecuniária porque seu valor deve ser expresso em dinheiro; de natureza compulsória ou obrigatória porque decorre de disposição da lei e não de um vínculo contratual; em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir porque não se admite seu pagamento em valores diversos do dinheiro, como por exemplo em serviços; que não constitua sanção de ato ilícito significando que dos atos ilícitos podem se originar multas mas não tributos; e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada aos termos da lei, sem margem para qualquer tipo de discricionariedade.

Identificamos em nosso sistema tributário cinco espécies de tributos que são os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999, p.19.

3. Conceito de obrigação tributária

A obrigação tributária é uma relação jurídica de direito público, ou seja, originada pela lei e não pela vontade das partes, por meio da qual o sujeito ativo (sempre uma entidade estatal) pode exigir do sujeito passivo uma determinada prestação de natureza econômica.

Na lição de Geraldo ATALIBA, *“obrigação é o vínculo jurídico transitório, de conteúdo econômico, que atribui ao sujeito ativo o direito de exigir do passivo determinado comportamento e que a este põe na contingência de praticá-lo, em benefício do sujeito ativo.”*⁵

Hugo de Brito MACHADO define a relação jurídico-tributária:

“É a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.”⁶

As obrigações tributárias são de duas espécies: obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória.

Obrigação tributária principal é a relação jurídica de direito público por meio da qual o sujeito ativo pode exigir do sujeito passivo o pagamento de um determinado tributo ou penalidade pecuniária (multa). Tem sempre um conteúdo patrimonial, consistente no pagamento de um tributo ou de uma multa. O § 1º do artigo 113 do Código Tributário Nacional assim a define:

⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p.34.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p.87.

“A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”

Assim, a ocorrência do fato gerador dá origem à obrigação tributária principal, a qual se extingue por qualquer uma das causas de extinção do crédito tributário elencadas no artigo 156 do Código Tributário Nacional.

Já a obrigação tributária acessória tem caráter meramente instrumental, destinando-se a assegurar o controle e o efetivo cumprimento da obrigação principal e é definida pelo § 2º do artigo 113 do Código Tributário Nacional nos seguintes termos:

“A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.”

Na redação do Código Tributário Nacional, a expressão legislação tributária “*compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes*”⁷, possuindo o significado amplo de toda e qualquer produção normativa versando sobre tributos, ao contrário da lei em sentido estrito, entendida como norma abstrata e geral.

Paulo de Barros CARVALHO⁸ observa que a denominação “obrigação acessória” é imprópria uma vez que lhe falta um dos elementos essenciais do conceito de obrigação, a patrimonialidade, ou seja, o conteúdo econômico da prestação, preferindo este autor a utilização da expressão “deveres acessórios.” Ao contrário da obrigação principal (obrigação de dar), o objeto da acessória (que pode se constituir numa obrigação de fazer, de não-fazer ou de tolerar) caracteriza-se sempre como não-patrimonial; apenas no

⁷ Código Tributário Nacional, artigo 96.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p.161.

caso de inobservância de uma obrigação acessória é que esta se converte em obrigação principal com a cobrança da multa correspondente ao descumprimento.

O emprego da locução “obrigação acessória” pelo Código Tributário Nacional foi objeto de crítica pela doutrina, como explica Ricardo Lobo TORRES:

“A expressão ‘obrigação acessória’ vem sendo severamente criticada pela doutrina. Em primeiro lugar, porque, por lhe faltar conteúdo patrimonial, não pode se definir como obrigação, vínculo sempre ligado ao patrimônio de alguém. Em segundo lugar, porque nem sempre o dever instrumental é acessório da obrigação principal, tendo em vista que pode surgir independentemente da existência de crédito tributário, como acontece na declaração de renda. Em terceiro lugar, porque o termo deveria ser reservado para aquelas obrigações que se colocam acessoriamente ao lado da obrigação tributária principal, como sejam as penalidades pecuniárias e os juros e acréscimos moratórios.”⁹

Sobre este aspecto, Hugo de Brito MACHADO observa que a doutrina civilista sustenta que as obrigações acessórias seriam na verdade simples deveres administrativos, uma vez lhes faltaria o conteúdo patrimonial, e também por possuírem existência autônoma, independente da obrigação principal. Este autor afirma que este entendimento advém de uma visão privatista, e que é possível a existência de obrigações acessórias sem conteúdo patrimonial, assinalando que as obrigações tributárias acessórias só têm existência em razão do controle dos fatos que originam as obrigações tributárias principais.¹⁰

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p.202.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p.88/89.

3.1 Conceito de fato gerador

Fato gerador é o ato, fato ou situação jurídica definido em lei e que dá origem à obrigação tributária. Segundo Hugo de Brito MACHADO,

“ainda que se trate de um ato jurídico, no sentido dessa expressão no Direito Civil, o fato gerador da obrigação tributária há de ser sempre considerado como fato. Isto é importante para a compreensão da assertiva pela qual a capacidade tributária passiva independe da capacidade jurídica das pessoas naturais.”¹¹

É de se ressaltar que o fato gerador da obrigação tributária deve estar integralmente definido em lei, encontrando-se sob o abrigo do princípio da legalidade tributária. Sem a ocorrência simultânea dos dois eventos, um a prévia definição da situação pela norma abstrata e geral e outro a concretização da situação prevista no plano material, não se pode falar em nascimento da obrigação tributária. Isto porque, sob o ângulo da lei, o fato gerador é a descrição abstrata de todos os aspectos imprescindíveis à identificação da situação que dá nascimento à obrigação tributária; esses aspectos dizem respeito aos sujeitos ativo e passivo e aos aspectos material, temporal, espacial e quantitativo.

Por outro lado, sob o ângulo do mundo dos fatos ou da experiência o fato gerador é a ocorrência no plano material ou físico de todos estes aspectos descritos na norma abstrata. Ressalte-se o emprego da palavra *todos* porque em decorrência do princípio da legalidade basta a ausência efetiva de apenas um dos aspectos descritos na norma jurídica para que não se verifique a ocorrência do fato gerador. Podemos então identificar as fontes da obrigação tributária como sendo a lei (fonte formal) e o fato gerador (fonte material ou concreta). Ricardo Lobo TORRES afirma que “o CTN e a maior

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p.91.

parte da doutrina brasileira empregam a expressão 'fato gerador' para designar assim a situação abstrata definida em lei como a sua ocorrência no plano concreto"¹², e é com este sentido que esta expressão será empregada no contexto desta dissertação.

Há consenso na doutrina acerca da inadequação do emprego pelo Código Tributário Nacional da expressão *fato gerador* para designar tanto a hipótese abstrata descrita na lei quanto a situação de fato consistente na concretização da hipótese no plano material. A esse respeito, Geraldo ATALIBA escreveu:

"A doutrina tradicional, no Brasil, costuma designar por fato gerador tanto aquela figura conceptual e hipotética – consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei – como o próprio fato concreto que, na sua conformidade, se realiza, *hic et nunc*, no mundo fenomênico. Ora, não se pode aceitar essa confusão terminológica, consistente em designar duas realidades tão distintas pelo mesmo nome. Não é possível desenvolver trabalho científico sem o emprego de um vocabulário técnico rigoroso, objetivo e unívoco. Por isso parece errado designar tanto a previsão legal de um fato, quanto ele próprio, pelo mesmo termo (fato gerador) pela lei. Preferimos designar o fato gerador *in abstracto* por 'hipótese de incidência' e *in concreto* por 'fato imponible' pelas razões já expostas."¹³

1.4 Aspectos do fato gerador

O fato gerador (ou mais precisamente a hipótese de incidência) é integrado por diversos aspectos essenciais: os aspectos pessoais ou subjetivos referem-se aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária; já os

¹² TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p.207.

¹³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p.54.

objetivos podem ser divididos em aspectos materiais, temporais, espaciais e quantitativos.¹⁴

1.4.1 Aspecto subjetivo do fato gerador: sujeito ativo

O sujeito ativo da obrigação tributária é sempre uma entidade estatal, nos termos do artigo 119 do Código Tributário Nacional, que o define como “a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

1.4.2 Aspecto subjetivo do fato gerador: sujeito passivo

Sujeito passivo do fato gerador da obrigação tributária é a pessoa física ou jurídica indicada pela lei como obrigada ao pagamento do montante da obrigação tributária principal ou ao cumprimento da obrigação acessória.

Ao sujeito passivo da obrigação tributária principal denomina-se contribuinte ou responsável. Nos termos do artigo 121, parágrafo único, incisos I e II do Código Tributário Nacional, diz-se “*contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”, e “*responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*”¹⁵

Podemos distinguir o contribuinte do responsável principalmente pelo fato de que para ser considerado contribuinte o sujeito passivo deve ter relação pessoal e direta com o ato ou fato que deu origem à

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p.209.

¹⁵ Código Tributário Nacional, art. 121.

obrigação tributária, ao passo que a simples atribuição desta qualidade por meio de lei é suficiente para alçá-lo à condição de responsável.

Já o sujeito passivo da obrigação tributária acessória é “a pessoa obrigada às prestações que constituam seu objeto.”¹⁶ O objeto da obrigação tributária acessória pode ser definido por exclusão, traduzindo-se em qualquer dever que não seja o pagamento do tributo.

1.4.3 Aspecto material do fato gerador

Aspecto material ou núcleo do fato gerador é a substância do ato, fato ou situação jurídica sobre a qual incide o tributo, traduzindo-se numa locução formada de verbo mais complemento verbal, como por exemplo a “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” da renda, mencionada no tipo do imposto de renda. Paulo de Barros CARVALHO define o critério material ou objetivo do fato gerador (mais especificamente da hipótese de incidência, denominada por ele de hipótese tributária) como

“o comportamento de alguém (pessoa física ou jurídica), consistente num ser, num dar ou num fazer e obtido mediante processo de abstração da hipótese tributária, vale dizer, sem considerarmos os condicionantes de tempo e de lugar (critérios temporal e espacial).”¹⁷

1.4.4 Aspecto temporal do fato gerador

Aspecto temporal do fato gerador é o momento do tempo em que se verifica sua ocorrência; pode ser estabelecido pelo legislador implícita

¹⁶ Código Tributário Nacional, art. 122.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p.130.

ou explicitamente. É a circunstância de tempo que permite precisar o momento em que se considera consumado o fato gerador, sendo imprescindível para que se possa determinar a lei aplicável, que será aquela vigente quando do surgimento da obrigação. O aspecto temporal do fato gerador marca o nascimento da obrigação tributária entendida como relação jurídica de direito público por meio da qual o Estado pode exigir do sujeito passivo o cumprimento de uma prestação.

1.4.5 Aspecto quantitativo do fato gerador

Aspecto quantitativo do fato gerador é aquele que permite a apuração do real valor econômico da obrigação tributária. A determinação do conteúdo econômico da prestação da obrigação tributária pode ser representada por uma quantia fixa ou medida com a utilização de fatores como base de cálculo e alíquota. AIRES BARRETO conceitua a base de cálculo:

“É a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários. Consiste em critério abstrato para medir os fatos tributários que, conjugado à alíquota, permite obter a dívida tributária.”¹⁸

A base de cálculo se expressa em grandezas como preço, largura, altura, peso, valor, capacidade, volume, comprimento. Já a alíquota pode ser definida como uma porção dessas grandezas, se constituindo em um percentual fixo ou variável a ser aplicado sobre elas.

¹⁸ Apud ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p.110.

1.4.6 Aspecto espacial do fato gerador

A determinação do aspecto espacial do fato gerador da obrigação tributária constitui-se em fator de extrema importância por estar intimamente vinculada à definição da entidade estatal competente para a arrecadação do tributo.

Paulo de Barros CARVALHO destaca a sua importância, ao comentar o princípio da territorialidade da tributação:

“Não se manifesta ostensivamente na fraseologia constitucional, mas se reveste de insofismável energia latente, como decorrência imediata de importantes diretrizes do sistema. O poder vinculante de uma lei ensejará os efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos da pessoa política que a editou. A lei federal, por todo o território brasileiro; as estaduais, dentro de suas fronteiras regionais; e as municipais, nas lides internas de seus espaços geográficos; assim acontecendo com as do Distrito Federal. A observância eficaz do princípio da territorialidade da tributação é condição determinante do bom funcionamento e da harmonia que o ordenamento planificou.”¹⁹

O aspecto espacial pode ser conceituado como o território físico onde se considera ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, limitando-o no espaço; trata-se de aspecto imprescindível para que seja possível a instituição e arrecadação de um tributo.

A respeito deste tema, Geraldo ATALIBA afirma que:

“Como descrição legal – condicionante de um comando legislativo – a hipótese de incidência só qualifica um fato, como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação, quando este fato se dê (se realize, ocorra) no âmbito territorial de validade da lei, isto é, na área espacial a que se estende a competência do legislador tributário. Isto é consequência do

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999, p.161.

princípio da territorialidade da lei, perfeitamente aplicável ao direito tributário.”²⁰

Em alguns casos, o aspecto espacial não é mencionado explicitamente na norma instituidora do tributo, mas fixado indiretamente como efeito da aplicação do princípio da competência; entretanto, há normas tributárias que definem precisamente o local em que se considera ocorrido o fato gerador. Paulo de Barros CARVALHO²¹ identifica três modos de definição do aspecto espacial do fato gerador da obrigação tributária no ordenamento tributário nacional:

a) em primeiro lugar, temos aquele tipo de impostos, como o de importação, em que o aspecto espacial tem ocorrência em pontos predeterminados e de número reduzido, as denominadas repartições alfandegárias. Neste caso, o legislador revela-se bastante minucioso, especificando precisamente as localidades habilitadas a receber os bens importados;

b) em pólo oposto se situam os impostos que oneram a propriedade predial e territorial. Neste caso, o legislador não fixa lugares exclusivos, não circunscreve o aspecto espacial a uma região limitada do território nacional, mas prevê áreas, regiões, intervalos territoriais, extensos e dilatados, podendo o evento se efetivar em qualquer de seus pontos. Podemos citar como exemplo o IPTU, incidente sobre todos os bens imóveis situados nos limites da área urbana de um Município;

c) finalmente, tributos como o IPI ou o ICMS apresentam pequena definição normativa do aspecto espacial do fato gerador da obrigação tributária. Nestes casos a norma tributária é genérica, não mencionando expressamente nenhum local em particular como o de ocorrência do fato gerador, utilizando-se das normas gerais inseridas na Constituição da República dispondo que a lei federal é aplicável em todo o território nacional,

²⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p.104.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999, p.254-255.

as leis estaduais no território dos Estados-membro e as leis municipais no âmbito do respectivo município, podendo ser citados como exemplos os tributos sobre a produção e circulação de mercadorias.

A determinação do aspecto espacial do fato gerador produz como consequência principal a definição da pessoa jurídica de direito público competente para a arrecadação do tributo. Entretanto, apesar da maior parte dos doutrinadores reconhecer como função única da determinação do aspecto espacial do fato gerador a definição do território de aplicação da norma jurídica, podemos afirmar tratar-se de aspecto com significado muito mais amplo do que de costume lhe tem sido atribuído. Paulo de Barros CARVALHO nos dá uma noção da importância de que se reveste o estudo do aspecto espacial do fato gerador:

“Se nos detivermos na investigação desse critério, desde logo haveremos de notar que pequena mutação que se proceda em seus elementos pode determinar sensível modificação, não só da hipótese, como também da consequência que lhe é imputada.”²²

Este exemplo nos permite concluir que o aspecto espacial do fato gerador da obrigação tributária está a merecer maiores estudos por parte dos juristas, e que as análises até agora realizadas têm se caracterizado em sua maioria por seu caráter extremamente reducionista, ignorando elementos relevantes inseridos no campo conceitual e que podem alterar a própria definição de fato gerador do tributo.

Paulo de Barros CARVALHO compartilha do entendimento de que os estudos relativos ao aspecto espacial do fato gerador são escassos:

“Consoante se vê, o critério espacial das hipóteses tributárias é fértil repositório de dados importantes, estando, pois, por merecer exame mais aprofundado de parte dos estudiosos. No Direito brasileiro, a despeito da acentuada rigidez do sistema constitucional tributário, e muito embora haja o

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p.131.

legislador constituinte tratado nimamente desse assunto, não deixando qualquer prurido de manifestação criativa a cargo do legislador ordinário, que já recebe um sistema devidamente plasmado, mesmo assim, podem ocorrer conflitos de competência entre as três pessoas políticas de Direito Constitucional e a experiência tem demonstrado que a origem de boa parte desses conflitos está na circunstância de existirem critérios espaciais pouco elaborados, pobres em especificações, carentes de maiores esclarecimentos.”²³

1.5 Definição normativa do aspecto espacial do fato gerador

Sabemos que o sistema jurídico-tributário é regido por determinados princípios universais dentre os quais podemos apontar o princípio da legalidade. Trata-se de princípio fundamental do Estado de Direito constituindo-se em marco divisório entre a imposição de tributos com a finalidade de atendimento a interesses particulares, fossem eles da realeza, da nobreza ou do clero e a imposição de tributos como instrumento estatal de realização do bem comum. Este princípio encontra-se expresso no artigo 150, I, da Constituição Federal, nos seguintes termos:

“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

Assim, a Constituição Federal estabeleceu a garantia de que nenhum tributo pode ser instituído ou aumentado a não ser por meio de lei específica. Por legalidade tributária deve ser entendido que para a exigibilidade de determinado tributo torna-se necessário que todos os aspectos essenciais da obrigação tributária sejam estabelecidos pela lei, a saber:

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999, p.132-133.

- a) a definição do fato gerador da obrigação tributária;
- b) os critérios para fixação da base de cálculo e da alíquota do tributo;
- c) os critérios para identificação do sujeito passivo da obrigação tributária;
- d) a definição do sujeito ativo da obrigação tributária.

O aspecto espacial do fato gerador da obrigação tributária, entendido como o lugar de sua ocorrência, encontra-se também sujeito ao campo de atuação do princípio da legalidade. Dessa forma, a definição do lugar onde se considera ocorrido o fato gerador somente pode ser estabelecida expressamente por meio da lei ou, implicitamente, por meio da regra de competência. A respeito da amplitude do princípio da legalidade, ensina Roque CARRAZA:

“Para que se tenham por cumpridas as exigências do princípio da legalidade, não é suficiente uma superficial intervenção do Poder Legislativo na criação do tributo. Melhor dizendo, não basta que a lei aponte diretrizes mais ou menos genéricas, para que o tributo seja validamente constituído. O princípio em estudo possui um alcance mais preciso e rigoroso, porquanto determina que todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária sejam definidos, com grande precisão, na lei da pessoa política competente.”²⁴

É evidente que a complexidade e imprevisibilidade dos acontecimentos ocorridos no mundo dos fatos nem sempre torna possível que todas as situações estejam previstas na lei, o que pode resultar em lacunas para as quais não haja dispositivo legal aplicável. Poder-se-ia então averiguar a possibilidade do recurso à analogia para alcançar as novas situações surgidas com a utilização da Internet como instrumento para o comércio de bens e serviços. Nestes casos, dispõe o Código Tributário Nacional em seu artigo 108:

²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 1995, p.177.

"Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I – a analogia;

II – os princípios gerais de direito tributário;

III – os princípios gerais de direito público;

IV – a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei."

A analogia é o meio de integração por meio do qual o operador jurídico, na ausência de uma norma de direito que possa ser aplicada ao caso concreto, recorre a uma norma aplicável a um caso semelhante ou afim. Entretanto, em sede de Direito Tributário, o mandamento insculpido no § 1º do artigo 108 do Código Tributário Nacional anteriormente transcrito veda o emprego do recurso à interpretação analógica para a exigência de tributo não previsto em lei.

É de se ressaltar que o fato gerador da obrigação tributária deve estar integralmente definido em lei quanto a seus aspectos essenciais para que o tributo se torne exigível e isto implica dizer que o sujeito ativo, sujeito passivo, aspecto material, temporal, quantitativo e espacial devem estar prescritos pela norma jurídica. Sem que se verifique a ocorrência de todos os aspectos que o compõe, não se pode considerar como consumado o fato gerador e consequentemente não tem origem a obrigação tributária. Isto significa que quanto mais imprecisa for a norma legal que o instituir, em relação por exemplo ao aspecto espacial do fato gerador, mais difícil será a captação da riqueza evidenciada pelas manifestações de capacidade econômica por meio da imposição do tributo, por impossibilidade de recurso à analogia.

Como exposto anteriormente, nem sempre o legislador menciona expressamente no corpo do texto legal o lugar de ocorrência do fato gerador, fazendo-o apenas por indícios implícitos que nos permitem determinar o local de sua ocorrência. Somado à constatação de que boa parte das transações efetuadas por meio da Internet referem-se a bens imateriais e

serviços, os quais não necessitam de um suporte físico, evidencia-se a grande dificuldade para a determinação do lugar em que se considera ocorrido o fato gerador no estágio atual da legislação tributária.

1.6 Adequação terminológica

Outras dificuldades surgem em acréscimo às anteriores quando se examina a questão da redação legislativa da distribuição de competências no âmbito do sistema tributário nacional. A Constituição Federal estabelece rigidamente os critérios para distribuição de competência tributária entre os entes estatais, sendo este um dos pontos centrais sobre o qual se estrutura a Federação.

José Afonso da SILVA conceitua competência como

"a faculdade juridicamente atribuída a uma entidade, ou a um órgão ou agente do Poder Público para emitir decisões. Competências são as diversas modalidades de poder de que se servem os órgãos ou entidades estatais para realizar suas funções."²⁵

Em decorrência desse conceito, a competência tributária pode ser definida como o sistema de repartição de poder constitucionalmente discriminado por meio do qual se atribui o poder de instituição de tributos às pessoas jurídicas de direito público. Neste contexto, observa-se que a determinação do elemento espacial do fato gerador da obrigação tributária está intimamente relacionada ao conceito de competência tributária. Podemos fazer esta constatação verificando que a amplitude da fixação do aspecto espacial do fato gerador do tributo, entendida como a definição do local onde se considera ocorrido o fato jurídico-tributário, pode ser estendida ou reduzida na mesma

²⁵ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros Editores, 1992, p.419.

proporção que o limite da competência tributária da pessoa jurídica de direito público.

Verifica-se então que a determinação do local onde se considera ocorrido o fato gerador do tributo já é em certa medida definido *a priori* pelas regras constitucionais de atribuição de competência tributária. Trata-se de uma decorrência da aplicação do princípio da territorialidade segundo o qual a lei brasileira tem aplicação dentro do território brasileiro, observadas as exceções prescritas. Dessa forma, quando a Constituição Federal estabelece na norma de competência expressa no artigo 155 que “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre...” já se encontra implícito neste enunciado um elemento espacial de determinação do tributo, relativo ao território da Federação correspondente aos Estados e ao Distrito Federal.

Em função de estarmos abordando um conjunto de elementos complementares entre si e de que a solução para os problemas relacionados à determinação do aspecto espacial não comporta uma análise isolada, ao lado dos conflitos e dificuldades relacionados à imprecisão e generalidade na definição do aspecto espacial do fato gerador, cabe ressaltar que muitos dos termos utilizados pela Constituição Federal para definição de competência tributária não são adequados para a captação das manifestações econômicas de capacidade contributiva que surgiram com os produtos derivados da aplicação das tecnologias da informação.

Embora tais termos digam respeito a aspectos materiais do fato gerador, devem ser mencionados neste estudo por estarem indissociavelmente ligados à própria regra de competência, a qual, como demonstrado anteriormente, se relaciona diretamente com a determinação do aspecto espacial. Podemos utilizar como exemplo a regra expressa no citado art. 155 da Constituição Federal, inciso II:

“Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)”

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”

O termo mercadoria vem sendo tradicionalmente definido no direito brasileiro como “coisa móvel objeto da mercancia.” Ora, coisa móvel refere-se a um bem material, tangível, não podendo ser conceituada nesta categoria a produção de programas de computador ou *software*, dado o seu caráter imaterial ou virtual. Por outro lado, não se pode utilizar do recurso à analogia para ampliar o sentido do termo mercadoria de modo a alcançar também os programas de computador.

É inegável que todos esses conceitos produzem reflexos no âmbito da determinação do local de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, pois se o fato não pode ser considerado como tributável dentro do território de determinado país, de determinado Estado da Federação ou de determinado Município, este fato está fora do campo de incidência tributária. Daí a importância do estabelecimento de conceitos dotados de rigor terminológico para que se possam reduzir as lacunas de aplicação da legislação tributária a determinados fatos ocorridos dentro do território das entidades dotadas de capacidade tributária ativa.

1.7 Crise do Sistema Tributário Nacional: superação do paradigma

Qualquer abordagem de tema ligado à tributação se revelaria incompleta sem o exame da questão relativa à crise do paradigma que dá sustentação ao atual sistema tributário nacional. Sem entrarmos na problemática da crise do direito considerada como uma crise mais ampla, como uma crise hegemônica – econômica, social e política, constatamos que o modelo tributário atual não atende às exigências de racionalidade econômica e eficiência indispensáveis para a promoção simultânea de fomento ao

desenvolvimento e à arrecadação de receitas para o financiamento do bem-estar social. A respeito da superação dos paradigmas tradicionais, Antonio Carlos WOLKMER tece o seguinte comentário:

"As verdades teológicas, metafísicas e racionais que sustentaram durante séculos as formas de saber e de racionalidade dominantes não conseguem mais responder inteiramente às inquietações e às necessidades do presente estágio de desenvolvimento da modernidade humana. Os modelos culturais, normativos e instrumentais que fundamentaram o mundo da vida, a organização social e os critérios de cientificidade tornam-se insatisfatórios e limitados. A crescente descrença em modelos filosóficos e científicos que não oferecem mais diretrizes e normas seguras abre espaço para se repensarem padrões alternativos de fundamentação. Os paradigmas que produziram um 'ethos', marcado pelo idealismo individual, pelo racionalismo liberal e pelo formalismo positivista, bem como os que mantiveram a logicidade do discurso filosófico, científico e jurídico têm sua racionalidade questionada e substituída por novos modelos de referência."²⁶

Por sistema devemos entender um conjunto de elementos dotado de unidade interna e coerência lógica, relacionados entre si e que guardam relação de interdependência.²⁷ Sistema tributário nacional é o conjunto de normas relativas aos tributos que são cobrados sobre as manifestações de capacidade econômica que se produzem no território brasileiro. Sua estrutura fundamental está situada no texto constitucional, sendo complementado pelo Código Tributário Nacional e pela legislação ordinária da União, dos Estados e dos Municípios. Em nível mundial, o único exemplo de um sistema tributário exaustivamente regulado no corpo da Constituição é o da Alemanha.

É voz uníssona entre os especialistas que o sistema tributário nacional necessita de reformas urgentes que o tornem mais simples e que proporcionem a redução da carga tributária e do número de tributos, dotando-o

²⁶ WOLKMER, Antonio Carlos. *Introdução ao pensamento jurídico crítico*. São Paulo: Acadêmica, 1995, p.13.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p.181.

de razoável racionalidade econômica. Da forma em que se encontra estruturado atualmente, nosso sistema tributário opera como instrumento de incentivo à sonegação e à migração para a economia informal. Sobre este tema, Ricardo Lobo TORRES tece o seguinte comentário:

“Com a CF 88 perdeu o sistema tributário nacional, em parte, a sua racionalidade econômica e o seu ajustamento ao princípio da capacidade contributiva, retomando as superposições de incidências (ex: IR + adicional IR; ICMS + IVVCLG), situação corrigida pela EC 3/93. A possibilidade de um sistema tributário ideal é utópica. No Brasil temos uma certa tendência para a utopia fiscal, com a defesa do imposto único ou de impostos e contribuições indiretas e invisíveis (imposto sobre transações financeiras, contribuições sobre lucro e faturamento). A ciência moderna vem abandonando a pretensão de apresentar um sistema tributário ideal, para se concentrar na idealização ou otimização de alguns tributos (imposto de renda, imposto sobre valor acrescentado) ou de certos princípios (progressividade, neutralidade).”²⁸

A necessidade de se conferir racionalidade econômica ao sistema tributário nacional esbarra em inúmeros problemas. Um dos principais é sem dúvida o excessivo número de espécies tributárias existentes em nosso ordenamento jurídico, fato este que acarreta perda de eficiência na minimização de custos e maximização da receita, de modo que muitas vezes o sacrifício imposto pelo pagamento do tributo é maior do que o benefício auferido pelo contribuinte.

A tabela nº 1, elaborada pela Secretaria da Receita Federal com dados relativos ao ano de 1999, nos fornece a dimensão exata da questão

²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p.309.

relacionada ao elevado número de tributos existentes em nosso ordenamento jurídico:

TABELA Nº 1
ESPÉCIES DE TRIBUTOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO NACIONAL
Fonte: Secretaria da Receita Federal

| TRIBUTO | CLASSIFICAÇÃO | | ARRECADAÇÃO BRUTA | | | |
|---------------|---------------|-------------|-------------------|-------|--------|-------|
| | NAT. JURÍDICA | COMPETÊNCIA | R\$ MIL | TOTAL | ACUM | PIB |
| ICMS | IMPOSTO | ESTADUAL | 67.885.202,40 | 22.17 | 22.17 | 6.72 |
| IMP. DE | IMPOSTO | FEDERAL | 55.215.235,73 | 18.03 | 40.19 | 5.47 |
| C. PREV. | CONTRIBUIÇÃO | FEDERAL | 47.424.986,99 | 15.49 | 55.68 | 4.70 |
| COFINS | CONTRIBUIÇÃO | FEDERAL | 30.874.613,36 | 10.08 | 65.76 | 3.06 |
| FGTS | CONTRIBUIÇÃO | FEDERAL | 17.408.212,15 | 5.68 | 71.45 | 1.72 |
| IPI | IMPOSTO | FEDERAL | 16.275.314,59 | 5.31 | 76.76 | 1.61 |
| PIS/PASEP | CONTRIBUIÇÃO | FEDERAL | 9.490.806,73 | 3.10 | 79.86 | 0.94 |
| CPMF | CONTRIBUIÇÃO | FEDERAL | 7.948.648,43 | 2.60 | 82.45 | 0.79 |
| IMP. COM. | IMPOSTO | FEDERAL | 7.860.124,74 | 2.57 | 85.02 | 0.78 |
| CSLL | CONTRIBUIÇÃO | FEDERAL | 6.767.489,80 | 2.21 | 87.23 | 0.67 |
| ISS | IMPOSTO | MUNICIPAL | 4.847.303,11 | 1.58 | 88.81 | 0.48 |
| IOF | IMPOSTO | FEDERAL | 4.843.652,42 | 1.58 | 90.39 | 0.48 |
| IPVA | IMPOSTO | ESTADUAL | 4.480.662,26 | 1.46 | 91.86 | 0.44 |
| PREV. | CONTRIBUIÇÃO | ESTADUAL | 3.694.069,03 | 1.21 | 93.06 | 0.37 |
| IPTU | IMPOSTO | MUNICIPAL | 3.642.642,26 | 1.19 | 94.25 | 0.36 |
| SISTEMA S* | CONTRIBUIÇÃO | FEDERAL | 3.296.535,33 | 1.08 | 95.33 | 0.33 |
| C. SEG. SERV. | CONTRIBUIÇÃO | FEDERAL | 3.150.919,87 | 1.03 | 96.36 | 0.31 |
| OUTRAS | CONTRIBUIÇÃO | FEDERAL | 1.163.347,13 | 0.38 | 96.74 | 0.12 |
| SAL.- | CONTRIBUIÇÃO | FEDERAL | 2.353.044,69 | 0.77 | 97.51 | 0.23 |
| TAXAS MUN. | TAXA | MUNICIPAL | 2.331.448,90 | 0.76 | 98.27 | 0.23 |
| TAXAS EST. | TAXA | ESTADUAL | 1.353.394,03 | 0.44 | 98.71 | 0.13 |
| ITBI | IMPOSTO | MUNICIPAL | 858.082,41 | 0.28 | 98.99 | 0.08 |
| DEMAIS C. | CONTRIBUIÇÃO | FEDERAL | 505.506,10 | 0.17 | 99.16 | 0.05 |
| OUTROS TRIB. | IMPOSTO | ESTADUAL | 470.748,76 | 0.15 | 99.31 | 0.05 |
| PREV. | CONTRIBUIÇÃO | MUNICIPAL | 389.438,05 | 0.13 | 99.57 | 0.04 |
| TAXAS | TAXA | FEDERAL | 349.533,63 | 0.11 | 99.69 | 0.03 |
| FUNDAF | CONTRIBUIÇÃO | FEDERAL | 323.230,74 | 0.11 | 99.79 | 0.03 |
| ITCD | IMPOSTO | ESTADUAL | 301.342,85 | 0.10 | 99.89 | 0.03 |
| ITR | IMPOSTO | FEDERAL | 242.704,84 | 0.08 | 99.97 | 0.02 |
| OUTROS TRIB. | IMPOSTO | MUNICIPAL | 88.799,98 | 0.03 | 100.00 | 0.01 |
| IPMF | IMPOSTO | FEDERAL | 127,47 | 0.00 | 100.00 | 0.00 |
| | PIB : | ##### | ##### | 100 | | 30.32 |

*conjunto de onze contribuições ao qual se convencionou chamar de Sistema S.

É evidente que qualquer tentativa de reforma buscando conferir maior racionalidade ao sistema passa necessariamente pela diminuição do número de tributos existente atualmente, próximo da casa dos 40, os quais em muitos casos incidem sobre a mesma base tributável ou base de cálculo, repercutindo na totalidade da cadeia produtiva e refletindo sobre o custo dos produtos consumidos.

Como se não bastasse, temos o problema da excessiva carga tributária imposta aos contribuintes. Segundo a Secretaria da Receita Federal,

a carga tributária bruta atingiu em 1999 o percentual de 30,32% do PIB (produto interno bruto). Esta foi a segunda vez na história tributária brasileira que se registrou uma carga tributária bruta acima de 30%; tal índice só havia sido registrado anteriormente em 1990, como resultado da implementação do Plano Collor. Esta realidade provoca uma situação de extrema injustiça para os trabalhadores em geral, e especialmente para aqueles de menor poder aquisitivo, agravando o problema da concentração de renda.

Entre as várias classificações de tributos encontradas na doutrina, uma das mais importantes é a que distingue entre as categorias de tributos diretos e tributos indiretos. Os tributos diretos são aqueles que incidem sobre a própria pessoa indicada pela lei, ou seja, o contribuinte de fato (aquele que paga efetivamente o tributo) e o contribuinte de direito (aquele indicado pela lei para o pagamento) são uma mesma pessoa, como no caso do imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA e do imposto de renda na fonte.

Já os tributos indiretos incidem sobre pessoa diversa daquela indicada pela lei para seu pagamento, ou seja, o contribuinte de fato é pessoa distinta do contribuinte de direito, como no caso dos tributos incidentes sobre o consumo nos quais o fornecedor acresce ao custo do produto o valor correspondente ao tributo.

Desta ótica, constatamos que os trabalhadores é que verdadeiramente suportam diretamente o ônus do pagamento dos tributos, já que não dispõe de mecanismos que lhes permitam transferir a carga tributária a terceiros. Nem mesmo o Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU, sempre classificado entre os tributos diretos, está imune a essa repercussão, que pode se dar quando, locado o prédio, a obrigação de pagar o tributo é contratualmente transferida ao inquilino.

Por outro lado, as empresas se situam em pólo oposto ao dos trabalhadores relativamente à questão do ônus do pagamento dos tributos uma vez que sempre lhes será possível a transferência do encargo tributário ao custo do bem ou do serviço oferecido à sociedade. Todos os tributos a cargo

das empresas comportam esta transferência, inclusive o imposto de renda da pessoa jurídica, que se não for transferido ao custo por estimativa *a priori*, o será *a posteriori*.

Acresça-se que a maciça transferência de renda dos segmentos menos favorecidos da população para o setor público por meio de arrecadação de tributos anula boa parte dos efeitos positivos que o crescimento da economia e o aumento da produtividade provocariam na distribuição da renda.

Também não se pode deixar de mencionar a persistente manutenção no sistema tributário de um conjunto de onze tributos da espécie contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, aos quais se convencionou chamar de Sistema S. As receitas arrecadadas por estas contribuições são repassadas a entidades, na maior parte de direito privado, que devem aplicá-las conforme previsto na respectiva lei de instituição. A tabela nº 2, transcrita a seguir, discrimina estas entidades:

Tabela nº 2
Entidades componentes do Sistema S.
Fonte: Secretaria da Receita Federal

| | |
|--------------------|---|
| - INCRA | Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária |
| - SENAI | Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial |
| - SESI | Serviço Social da Indústria |
| - SENAC | Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio |
| - SESC | Serviço Social do Comércio |
| - DPC | Diretoria de Portos e Costas do Ministério da Marinha |
| - SEBRAE | Serviço Brasileiro de Apoio às Pequenas e Médias Empresas |
| - Fundo Aeroviário | Fundo Vinculado ao Ministério da Aeronáutica |
| - SENAR | Serviço Nacional de Aprendizagem Rural |
| - SEST | Serviço Social de Transporte |
| - SENAT | Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte |

A instituição destas contribuições incidentes sobre a folha de salário das empresas remonta à década de 40, durante o período autoritário do Estado Novo, e se trata nada mais que a inserção do antigo imposto sindical no texto constitucional. Ricardo Lobo TORRES tece uma crítica contundente a estas contribuições, creditando sua instituição ao excesso de intervencionismo e à simbiose entre o Estado e o sindicalismo herdada do corporativismo do Estado Novo de Getúlio Vargas:

“As diversas contribuições arrecadadas em benefício de sindicatos de empregados ou de patrões e de entidades a eles ligadas (SENAI, SESC, SESI) nada possuem de essencialmente tributário, pois não visam à defesa dos direitos fundamentais, não têm destinação pública e nem se vinculam aos princípios da capacidade contributiva ou do custo-benefício.”²⁹

Como dito anteriormente, nosso modelo tributário atual é indutor de distorções como o estímulo à sonegação e ao crescimento da economia informal. Podemos identificar claramente uma destas distorções com o exame dos dados relativos aos efeitos do crescimento da economia informal na arrecadação dos tributos administrados pelo INSS. A tabela nº 3 abaixo demonstra a variação real e nominal dos tributos recolhidos por cada entidade estatal em relação ao total arrecadado, tomando-se como base os anos de 1998 e 1999:

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p.357.

TABELA Nº 3

Fonte: Secretaria da Receita Federal

| COMPORTAMENTO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS: 1999/1998* | | | |
|---|-------------------|-----------------------------|--------------------------|
| RECEITA | % do Total | Variação Nominal (%) | Variação Real (%) |
| UNIÃO | 70,51 | 15,73 | 3,95 |
| Administrada pela SRF | 47,49 | 23,01 | 10,48 |
| Administrada pelo INSS | 16,56 | 3,33 | (7,20) |
| CEF (FGTS) | 5,68 | 3,73 | (6,83) |
| Salário-Educação | 0,77 | (4,34) | (14,08) |
| ESTADOS | 25,52 | 10,08 | (1,13) |
| ICMS | 22,17 | 11,50 | 0,14 |
| Demais | 1,46 | 0,67 | (9,59) |
| MUNICÍPIOS | 3,97 | 5,76 | (5,01) |
| TOTAL | 100,00 | 13,82 | 2,22 |
| * os números entre parênteses indicam variação negativa. | | | |

As informações contidas na tabela acima demonstram que os tributos administrados pelo INSS apresentaram no ano de 1999 variação negativa de 7,2% em relação a 1998. Percebe-se também que os demais tributos federais incidentes sobre a folha de salários, como o FGTS e o salário-educação, também apresentaram variação negativa. Isto se explica porque estes tributos tem uma relação direta com os indicadores do mercado de trabalho, e no ano de 1999 as estatísticas do Ministério do Trabalho apontaram para uma queda do nível da massa salarial dos trabalhadores com carteira assinada (emprego formal) da ordem de 7%, sendo que cerca de 94% dos empregos criados no ano destinaram-se ao mercado informal (sem carteira assinada). Estes dados comprovam as graves distorções na arrecadação provocadas por um sistema tributário complexo e ineficiente.

No entanto, não é apenas este o único problema do modelo vigente; há um outro elemento fundamental: o aumento da sonegação. Se considerarmos o fato de que o universo de contribuintes não tem crescido na mesma proporção que o crescimento da arrecadação podemos concluir que está em curso um processo de elevação da carga tributária que penaliza desproporcionalmente a parcela de contribuintes que recolhe seus tributos compulsoriamente, ou seja, os assalariados. Os assalariados, ao contrário por exemplo dos empresários e capitalistas, não possuem mecanismos para evitar a incidência dos tributos sobre a remuneração de seu trabalho, sujeita a recolhimento obrigatório na fonte. Esta situação pode ser demonstrada tomando-se como exemplo o caso do imposto de renda. Estudo promovido pelo Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal (Unafisco) aponta que a arrecadação do Imposto de Renda sobre Pessoa Física, que incide sobre as atividades relativas ao trabalho (como o assalariado ou referente aos profissionais liberais) aumentou 68% de 96 a 2000, o que significa aumento equivalente a quase o dobro da inflação oficial acumulada nos mesmos anos. Esse aumento foi resultante do congelamento da tabela de correção do imposto de renda a partir de janeiro de 1996, instituído pela promulgação da Lei nº 9.250/95. Podemos imputar à implantação desta medida os seguintes efeitos negativos:

a) acréscimo de 6 milhões de trabalhadores, que deveriam estar na faixa de isenção, à base de cálculo do imposto;

b) elevação da carga tributária incidente sobre os rendimentos tributáveis em virtude da não-correção da tabela: é o caso dos contribuintes que tiveram aumento nominal em seus rendimentos e passaram a contribuir com base em uma alíquota mais elevada;

c) concentração de renda nas faixas de contribuintes com remuneração mais elevada por motivo de extinção da alíquota de 35%.

Anteriormente à edição da Lei nº 9.250/95 a alíquota do imposto de renda para as pessoas físicas era progressiva, incidindo sobre cada faixa de renda em percentuais que iam de 3% até 55%. As alterações

introduzidas na sistemática do imposto de renda das pessoas físicas, sob o pretexto de simplificá-lo, acabaram por retirar seu caráter pessoal e sua progressividade. O princípio da progressividade, aplicável ao imposto de renda como instrumento de promoção de justiça tributária, traduz-se na aplicação de alíquotas maiores quanto maior for a base de cálculo do imposto, ou seja, quanto maior a renda ou os proventos maior a alíquota a ser aplicada sobre elas.

Acontece que a legislação atual do imposto de renda da pessoa física só prevê dois percentuais: a faixa dos que contribuem com base numa alíquota de 15% e a dos que contribuem com base numa alíquota de 27,5%. Com a introdução desta mudança de alíquotas o imposto de renda da pessoa física perdeu sua progressividade, de forma que apenas a faixa de maior poder aquisitivo foi beneficiada com a diminuição de alíquota, efetuando-se a compensação do que deixou de ser arrecadado com o aumento da tributação na faixa dos trabalhadores de baixa renda, transformando o imposto de renda num imposto sobre o trabalho.

Como agravante, este aumento brutal da carga tributária sobre o trabalhador de menor poder aquisitivo ocorre justamente num dos períodos de mais alto índice de desemprego, em que os sindicatos abandonam a luta por reajustes salariais em troca de estabilidade no emprego.

CAPÍTULO II

O ESPAÇO VIRTUAL

Este capítulo aborda o conceito de tecnologia da informação, as características do espaço virtual e seus efeitos jurídicos, com ênfase na Teoria dos Quatro Espaços de Pierre LÉVY. A Internet é tratada sob um ponto de vista sociológico, buscando identificar as principais tendências da rede em sua origem e nos dias atuais, e finalizando com a discussão acerca da crise do poder regulatório do Estado-nação com a relativização do conceito de soberania em virtude das transformações provocadas pela aplicação das tecnologias da informação.

2.1 Tecnologias da informação

Segundo Manuel CASTELLS,³⁰ estamos vivendo um período histórico cuja principal característica são as transformações provocadas por um novo paradigma tecnológico organizado em torno das tecnologias da informação. Por tecnologia, CASTELLS entende “o uso de conhecimentos científicos para especificar as vias de se fazerem as coisas de uma maneira reproduzível.”³¹ CASTELLS define tecnologia da informação como “o conjunto

³⁰ CASTELLS, Manuel. *A Sociedade em Rede*. v. 1. São Paulo: Paz e Terra, 1999, p.49-70.

³¹ *Ibid.*, p.49.

convergente de tecnologias em microeletrônica, computação (software e hardware), telecomunicações/rádiodifusão, e optoeletrônica."³²

Para este autor, a velocidade da expansão do processo de desenvolvimento tecnológico da sociedade tem seu fundamento na criação de uma linguagem digital comum, por meio da qual a informação é gerada, processada, armazenada e transmitida, permitindo o diálogo entre diferentes campos tecnológicos e ramos do conhecimento. CASTELLS compara a importância do momento histórico atual à Revolução Industrial do século XVIII, e afirma que as tecnologias da informação ocupam o papel que foi desempenhado no passado pela máquina a vapor, pela eletricidade e pelos combustíveis fósseis:

"O que caracteriza a atual revolução tecnológica não é a centralidade de conhecimentos e informação, mas a aplicação desses conhecimentos e dessa informação para a geração de conhecimentos e de dispositivos de processamento/comunicação da informação, em um ciclo de realimentação cumulativo entre a inovação e seu uso."³³

Segundo este mesmo autor, trata-se da mudança de um paradigma que utilizava uma tecnologia baseada principalmente em insumos baratos de energia para um paradigma centrado numa tecnologia que se baseia principalmente na utilização de insumos baratos de informação. Este paradigma vem se propagando rapidamente por todos os domínios da sociedade e por todos os ramos do conhecimento, redefinindo as relações sociais e o papel das instituições tradicionais.

Como principais características do novo paradigma tecnológico, CASTELLS aponta as seguintes:

³² CASTELLS, Manuel. *A Sociedade em Rede*. v. 1. São Paulo: Paz e Terra, 1999, p.49.

³³ *Ibid.*, p.50.

1) a primeira característica do novo modelo é que se tratam de tecnologias para agir sobre a informação, ou seja, a informação é sua matéria-prima;

2) a segunda característica diz respeito à lógica de redes presente em qualquer sistema que utilize estas tecnologias. A morfologia de redes é a que melhor se adapta à crescente complexidade de interação e aos modelos imprevisíveis do desenvolvimento oriundos dessa interação. Estas tecnologias proporcionaram a implementação da arquitetura de rede em todos os tipos de processos e organizações;

3) a terceira característica refere-se à penetrabilidade das tecnologias da informação em todos os campos da atividade humana, impregnando todos os processos de nossa existência individual e coletiva;

4) a quarta característica é sua flexibilidade: processos, organizações e instituições são moldados em estruturas reversíveis, com possibilidade de reorganização e modificação de seus componentes.

5) a quinta característica é a convergência de tecnologias específicas para sistemas cada vez mais integrados, passando a constituir um novo conjunto em que os elementos são indissociáveis, podendo ser citado como exemplo a incorporação do programa de computador (*software*) no próprio microprocessador (*chip*).

CASTELLS denomina a nova economia que surgiu neste ambiente de utilização intensiva da tecnologia de economia informacional.³⁴ A economia informacional ou nova economia é uma economia global e organizada em rede cuja principal fonte de produtividade e competitividade é a geração, processamento e aplicação da informação, e sua base material está assentada na tecnologia da informação. O termo informacional é definido por este autor como uma forma específica de organização social em que a geração, o processamento e a transmissão de informação tornam-se as fontes fundamentais de produtividade e poder. Segundo CASTELLS, a economia informacional não se resume ao aspecto tecnológico:

³⁴ CASTELLS, Manuel. *A Sociedade em Rede*. v. 1. São Paulo: Paz e Terra, 1999, p.87.

“Além disso, a generalização da produção e da administração baseadas em conhecimentos para toda a esfera de processos econômicos em escala global requer transformações sociais, culturais e institucionais básicas que, se considerarmos o registro histórico de outras revoluções tecnológicas, levarão um certo tempo. É por isso que a economia é informacional, e não apenas baseada na informação, pois os atributos culturais e institucionais de todo o sistema social devem ser incluídos na implementação e difusão do novo paradigma tecnológico.”³⁵

A economia informacional não mudou o tipo de atividade exercido tradicionalmente pela humanidade, mas por meio da utilização da tecnologia proporcionou o surgimento de uma agricultura informacional, de uma indústria informacional, de uma prestação de serviços informacional, unindo produção com base na tecnologia da informação. A economia informacional é global pois graças à utilização da tecnologia se constitui numa nova realidade histórica que opera em tempo real, em escala planetária.

Todos os segmentos da economia informacional se encontram profundamente conectados no mercado mundial e o sucesso de uma empresa local é medido em função do seu desempenho neste mercado. Esta rede produtiva mundial combina alianças estratégicas, unidades descentralizadas, redes de empresas e projetos de cooperação com produção em grande volume, flexível e montada para atingir finalidades e mercados específicos.

2.2 O espaço virtual: características

O impacto da utilização dessas tecnologias da informação em casa, na escola e no trabalho está transformando rápida e profundamente o modo de funcionamento da sociedade e de suas instituições, levando a uma desestabilização das estruturas existentes. É nesse contexto que está inserido

³⁵ CASTELLS, Manuel. *A Sociedade em Rede*. v. 1. São Paulo: Paz e Terra, 1999, p.110.

o espaço virtual, como o aspecto mais visível das transformações que estão se processando.

A origem da palavra virtual vem do vocábulo do latim medieval *virtualis*, o qual é derivado de *virtus*, significando força ou potência.³⁶ Segundo Lévy, “a virtualização pode ser definida como o movimento inverso da atualização.”³⁷ Por atualização devemos entender a invenção de formas, a produção de qualidades novas, a transformação de um conjunto dinâmico de forças e finalidades. Na linguagem popular, temos visto a palavra *virtual* ser empregada corriqueiramente para designar um estado oposto ao da realidade, o que não pode ser considerado cientificamente verdadeiro.

“A virtualização não é uma desrealização (a transformação de uma realidade num conjunto de possíveis), mas uma mutação de identidade, um deslocamento do centro de gravidade ontológico do objeto considerado.”³⁸

LÉVY cita como exemplos de vetores de virtualização surgidos muito antes das redes de computadores a imaginação, a memória, o conhecimento e a religião. Para este autor, o fato de não ocupar um lugar predeterminado no espaço, de não estar presente fisicamente em um dado endereço físico não significa que uma coisa não possua existência.

“Uma comunidade virtual pode, por exemplo, organizar-se sobre uma base de afinidade por intermédio de sistemas de comunicação telemáticos. Seus membros estão reunidos pelos mesmos núcleos de interesses, pelos mesmos problemas: a geografia, contingente, não é mais nem um ponto de partida, nem uma coerção. Quando uma pessoa, uma coletividade, um ato, uma informação se virtualizam, eles se tornam “não-presentes”, se desterritorializam. Uma espécie de desengate os separa do espaço físico ou geográfico ordinários e da temporalidade do relógio e do calendário.”³⁹

³⁶ LÉVY, Pierre. *O que é o virtual?* São Paulo: Editora 34, 1999, p.15.

³⁷ *Ibid.*, p.17.

³⁸ *Ibid.*, p.17/18.

³⁹ *Ibid.*, p.20/21.

A partir deste contexto inserido num processo de desmantelamento das fronteiras físicas, de imprecisão temporal, verificamos que o campo onde a desterritorialização se processa de maneira mais violenta é justamente o das finanças, das empresas de alta tecnologia e das comunicações. Grande parte do impulso em direção à virtualização presenciado por nós é devido a estas três forças e seu poder de operar modificações na realidade social.

O espaço virtual transcende as barreiras da subjetividade ou do utópico pois não devemos nos esquecer que nossas ações, provocando modificações no mundo virtual, ocasionam modificações na esfera do real e vice-versa, como por exemplo uma simples ordem bancária emitida pela Internet para compra de uma mercadoria e o envio desta última até nossa residência. Desta forma, a virtualização nos confere a possibilidade de expandirmos nossa capacidade de nos projetarmos no mundo e nos relacionarmos com as pessoas, de maneira análoga à conquista de novos espaços que se operou quando os primeiros anfíbios saíram do mar para habitar o espaço terrestre, só que agora sem o entrave da necessidade de deslocamento físico para sua concretização.

Podemos compreender melhor o significado do novo espaço que se descortina diante de nós pela leitura do seguinte trecho da obra de LÉVY:

"Todas as funções da informática (captura, digitalização, memória, tratamento, apresentação) são distribuíveis e, cada vez mais, distribuídas. O computador não é um centro mas um pedaço, um fragmento da trama, um componente incompleto da rede calculadora universal. Suas funções pulverizadas impregnam cada elemento do tecnocosmo. No limite, só há hoje um único computador, um único suporte de texto, mas tomou-se impossível traçar seus limites, fixar seu contorno. É um computador cujo centro está em toda parte e a circunferência em nenhuma, um computador hipertextual, disperso, vivo, pululante, inacabado, virtual, um computador de Babel: o próprio ciberespaço."⁴⁰

⁴⁰ LÉVY, Pierre. *O que é o virtual?* São Paulo: Editora 34, 1999, p.47.

Este mesmo autor afirma que o ciberespaço,⁴¹ em seu conceito de universo das redes digitais, está misturando as noções de unidade, de identidade e de localização. Isto porque as ligações hipertextuais, unindo um grupo de dados ao outro, implicam em que um texto com endereço na memória de um único computador possa estar vinculado ao mesmo tempo a milhares de outras estruturas, fazendo desaparecer a nitidez das fronteiras na direção da desterritorialização do espaço.

Como já foi dito anteriormente, em todo este processo de virtualização proporcionado pelo avanço da tecnologia da comunicação e da informática, o setor que mais rapidamente vem se transformando em direção à desterritorialização é o da economia. A rápida circulação da moeda propiciada pelas tecnologias digitais provocou o deslocamento do consumo, dos fluxos comerciais e do trabalho para outras unidades de espaço e de tempo, o que explica em parte o papel de liderança que a economia vem desempenhando em relação a outros segmentos da sociedade. LÉVY aponta como uma das justificativas para essa onda avassaladora do poder financeiro o fato de que o raciocínio dos operadores financeiros é essencialmente um raciocínio dissociado de dados reais, baseado principalmente no raciocínio que os outros operadores financeiros efetuam com base em determinados indicadores econômicos, aproximando-se com isso de uma das características do processo de virtualização, qual seja, a de conduzir à desterritorialização. Assim, tendo como suporte principal as tecnologias da informação, o domínio do capital sem fronteiras se estabeleceu em uma base na qual o dinheiro e a informação se equívalem. Já não é mais o papel-moeda em si que representa a riqueza do dinheiro, mas sim a sua virtualidade, uma vez que sua função econômica primordial é a circulação, sendo neste sentido inapropriável, e potencializando forças sociais desterritorializantes que não respeitam governos ou fronteiras e que arrastam consigo a sociedade.

⁴¹ LÉVY, Pierre. *A Inteligência Coletiva: por uma antropologia do ciberespaço*. São Paulo: Edições Loyola, 1999, p.104.

“O ciberespaço abre de fato um mercado novo, só que se trata menos de uma onda de consumo por vir que da emergência de um espaço de transação qualitativamente diferente, no qual os papéis respectivos dos consumidores, dos produtores e dos intermediários se transformam profundamente.”⁴²

Pelas características que possui, o mercado de transações de bens e serviços via Internet aproxima compradores e vendedores, captando todas as alterações nos padrões da procura e oferta em tempo real, pelo que se beneficiam produtores e consumidores, acelerando a desterritorialização. Neste sentido, as transformações contemporâneas em direção à virtualidade parecem indicar o surgimento de uma nova forma de comerciar, criando novos espaços a uma velocidade muito maior.

Segundo LÉVY:

“A informática é a mais virtualizante das técnicas por ser também a mais gramaticalizante. Sabe-se que a língua se caracteriza por uma dupla articulação, a que junta os fonemas e as unidades significantes (as palavras) e a que junta as palavras entre si para produzir frases. No que concerne à informática, poder-se-ia falar de uma articulação de *n* termos: códigos eletrônicos de base, linguagens-máquinas, linguagens de programação, linguagens de alto nível, interfaces e operadores de traduções múltiplas para finalmente chegar à escrita clássica, à linguagem, a todas as formas visuais e sonoras, a novos sistemas de signos interativos.”⁴³

Dessa forma, por meio desses elementos articulados, o espaço virtual propicia a constituição de novos espaços econômicos, informacionais e sociais, acelerando o fenômeno da desterritorialização.

⁴² LÉVY, Pierre. *O que é o virtual?* São Paulo: Editora 34, 1999, p. 55.

⁴³ *Ibid.*, p.89.

2.3 A teoria dos quatro espaços

Pierre LÉVY⁴⁴ constata que o desenvolvimento e aplicação das tecnologias da informação estão proporcionando o surgimento de um espaço antropológico ainda em processo de formação, o espaço do saber. Um espaço antropológico é o resultado das relações entre os seres humanos manifestado por um conjunto formado por técnicas, significações, linguagem, cultura, convenções e emoções humanas relacionado não apenas ao espaço físico mas também aos espaços afetivos, estéticos, sociais, históricos etc.

LÉVY afirma que a marcha evolutiva da civilização produziu quatro grandes espaços antropológicos: o espaço da terra, o espaço do território, o espaço das mercadorias e o espaço do saber. Esses quatro espaços são extensivos ao conjunto da humanidade e constituídos por vários outros espaços, interdependentes e diversificados, como os espaços afetivos, linguísticos e místicos. Nesse sentido, embora tenham surgido sucessivamente, os quatro espaços não são excludentes mas sim contingentes, coexistindo autonomamente.

Acerca do surgimento destes quatro espaços, comenta LÉVY:

"Não havia necessidade alguma no surgimento dos espaços antropológicos. A evolução poderia ter se interrompido nos grandes primatas, ou ter tomado outro rumo. Nem as palavras dos homens, nem o núcleo de silêncio e de enigma que os inspira teriam desenvolvido a Terra. A humanidade poderia ter se estabilizado no paleolítico, a exemplo dos aborígenes da Austrália e de tantos outros povos caçadores, colhedores e nômades, cujo refinamento intelectual e social não deixa nada a desejar às culturas posteriores ao neolítico."⁴⁵

⁴⁴ LÉVY, Pierre. *A inteligência Coletiva: por uma antropologia do ciberespaço*. São Paulo: Edições Loyola, 1999, p.115-124.

⁴⁵ *Ibid.*, p.129.

Um mesmo fenômeno pode se desenvolver e produzir efeitos em vários espaços ao mesmo tempo, com repercussão diferenciada em função dos valores fundamentais predominantes em cada um deles.

O primeiro espaço a surgir foi a terra, possuindo como características principais os traços distintivos do *homo sapiens*: a linguagem, a técnica e as formas complexas de organização social. Seu ponto fundamental é a relação do homem com o cosmo e os modos de conhecimento característicos são os ritos e os mitos. Este espaço é concebido não no sentido de representar o planeta terra, mas como um espaço reconstruído a cada dia pela interação entre homens, animais, deuses, plantas e paisagens.

O segundo espaço seria o território, que surgiria com a agricultura, a cidade, o Estado e a escrita, estabelecendo o mundo sedentário da civilização. Segundo LÉVY, a identidade territorial não diz respeito apenas à geografia. Diz respeito também aos lugares e posições nas instituições, castas, hierarquias, "corpos" (como o corpo docente, ou a corporação das minas), ordens (como a ordem dos médicos ou dos arquitetos, a nobreza ou o clero), disciplinas (como a paleontologia ou a sociologia), tudo o que organiza um espaço por meio de fronteiras, escalas e níveis. Por exemplo, a identidade construída com base no diploma, cruzando uma posição e uma disciplina, vincula-se naturalmente ao espaço do território e não ao espaço do saber. Além do título de propriedade e da inscrição geográfica, os signos da identidade territorial são, portanto, as insígnias, as patentes, os galões, as medalhas e todo tipo de marcas de pertença.⁴⁶ O espaço do território tenta domesticar o da terra nômade, fixando-a, demarcando-a, erguendo muros, com seus modos de conhecimento dominantes baseados na escrita. O centro da existência é o vínculo com uma entidade territorial definida por suas fronteiras. É nesse momento que se estabelece o vínculo do homem com o espaço geográfico, estabelecendo-se as fronteiras, a propriedade privada, os endereços.

⁴⁶ LÉVY, Pierre. *A Inteligência Coletiva: por uma antropologia do ciberespaço*. São Paulo: Edições Loyola, 1999, p.132.

A partir do século XVI começa a surgir o terceiro espaço, denominado espaço das mercadorias, com o descobrimento do continente americano propiciando a criação de um mercado mundial, estabelecendo um fluxo de mercadorias, matérias-primas, mão-de-obra e capitais. Sua principal característica é o surgimento dos fluxos econômicos e a riqueza provém agora não do controle das fronteiras mas sim do domínio desses fluxos. Os fluxos da indústria e do comércio tomam-se a principal mola propulsora do avanço da humanidade e é neste momento que tem início o movimento de desterritorialização e transposição das fronteiras em decorrência da subordinação dos territórios aos fluxos econômicos. À medida que aumenta sua autonomia, o espaço das mercadorias subordina os espaços anteriores a seus próprios interesses sem contudo eliminá-los. A respeito deste espaço, LÉVY tece o seguinte comentário:

“O espaço das mercadorias desterritorializa, destrutura os âmbitos anteriores da sociabilidade e da identidade. Os indivíduos são redefinidos por seu papel na fabricação, na circulação e no consumo de coisas, informações e imagens. No espaço mercantil, os signos da identidade tornam-se quantitativos: renda, salário, conta bancária, signo exterior de riqueza.”⁴⁷

O quarto espaço é o espaço do saber. Em meio ao que a comunidade acadêmica denomina de crise de paradigmas, estamos assistindo ao surgimento de um novo espaço antropológico, com vocação para comandar os espaços anteriores, tendo como base a inteligência e o saber coletivos. Sua principal característica é que a principal fonte de produtividade e poder está na geração, processamento e transmissão de informações, com base em uma língua digital comum que permite o diálogo entre os diferentes ramos da ciência, potencializando a velocidade das mudanças. O espaço do saber está permanentemente reinventando a si mesmo, estabelecendo novas maneiras de

⁴⁷ LÉVY, Pierre. *A Inteligência Coletiva: por uma antropologia do ciberespaço*. São Paulo: Edições Loyola, 1999, p.132.

ser, interagindo com os espaços da terra, do território e das mercadorias, remodelando as relações tradicionais e introduzindo novas significações.

2.4 Definição de Internet

De todas as aplicações geradas pela utilização das tecnologias de processamento da informação, a Internet é certamente a que produziu o maior impacto social e a que melhor simboliza as transformações que essas tecnologias provocaram em relação aos conceitos de espaço e de tempo.

Manuel CASTELLS⁴⁸ assinala que a verdadeira origem da Internet remonta ao final dos anos 50, precisamente quando os russos lançaram o primeiro satélite *Sputnik*. Após este fato, a cúpula militar norte-americana de alta tecnologia entrou em pânico, sentindo que estava perdendo a corrida pelo domínio do espaço, principiando a patrocinar uma série de projetos tecnológicos para retomar a liderança perdida neste setor, alguns dos quais posteriormente iriam modificar irreversivelmente os rumos da sociedade.

O desenvolvimento da Internet nas décadas de 50 a 70 teve como protagonistas principais pesquisadores que se transferiam de uma instituição para outra, criando uma dinâmica própria que os tornava independentes e os colocava desse modo muito mais próximos aos ideais utópicos do movimento da contracultura que surgiu nos anos 60 do que aos objetivos ditados pela lógica dos militares. CASTELLS afirma que “tais profissionais eram cruzados tecnológicos convencidos de que estavam mudando o mundo, como afinal o fizeram.”⁴⁹

Não se pode esquecer que a evolução da rede teve como suporte o meio acadêmico, e que a comunicação global em larga escala se estabeleceu a princípio entre membros das universidades, os quais cumpriram um papel decisivo para a expansão da rede no início dos anos 90. Assim, a cultura dos primeiros usuários da rede, advindos de um meio universitário que

⁴⁸ CASTELLS, Manuel. *A Sociedade em Rede*. v. 1. São Paulo: Paz e Terra, 1999, p.375.

⁴⁹ *Ibid*, p.377.

sempre se caracterizou como agente de mudanças sociais e de difusão de novos conceitos, fixou algumas características que permanecem até hoje.

CASTELLS tece as seguintes considerações a respeito destas características:

“A arquitetura de rede é, e continuará sendo, aberta sob o ponto de vista tecnológico, possibilitando amplo acesso público e limitando seriamente restrições governamentais ou comerciais a esse acesso, embora a desigualdade social se manifeste de maneira poderosa no domínio eletrônico, como analisarei mais tarde. Por um lado, essa abertura é a consequência do projeto original concebido, em parte, pelas razões de estratégia militar já mencionadas e também porque os cientistas que administravam os programas militares de pesquisas queriam instalar esse novo sistema, tanto como ostentação de proeza tecnológica quanto como esforço utópico. Por outro, a abertura do sistema também resulta do processo inovador constante e da livre acessibilidade imposta pelos primeiros *hackers* de computadores (em seu sentido original) e pelas milhares de pessoas que ainda usam a rede como *hobby*.”⁵⁰

O mesmo autor afirma que a cultura desses primeiros usuários utópicos foi responsável pelo formato da rede tal qual a conhecemos hoje, moldada em duas direções opostas. De um lado, a tendência ao acesso restrito a uma minoria com tempo e energia disponíveis para gastar no espaço cibernético e que freqüentavam a rede por hobby. Por outro lado, a permanência da desconfiança em relação aos interesses comerciais na rede e a tendência à informalidade, interatividade e capacidade de auto-regulação.

Em contestação ao entendimento de que a rede é anárquica por natureza, e portanto incompatível com qualquer tentativa de regulamentação, é relevante o comentário formulado por Norberto BOBBIO acerca da coexistência dos valores da liberdade e da justiça e do papel intervencionista do Estado para efetivá-los:

⁵⁰ CASTELLS, Manuel. *A Sociedade em Rede*. v. 1. São Paulo: Paz e Terra, 2000, p.380.

"Pode-se fantasiar sobre uma sociedade ao mesmo tempo livre e justa, na qual são global e simultaneamente realizados os direitos de liberdade e os direitos sociais; as sociedades reais, que temos diante de nós, são mais livres na medida em que menos justas e mais justas na medida em que menos livres. Esclareço dizendo que chamo de 'liberdades' os direitos que são garantidos quando o Estado não intervém; e de 'poderes' os direitos que exigem uma intervenção do Estado para sua efetivação. Pois bem: liberdades e poderes, com freqüência, não são – como se crê – complementares, mas incompatíveis."⁵¹

2.5 Crise da soberania

As modificações produzidas pela utilização das tecnologias da informação fizeram com que as normas e os instrumentos processuais utilizados tradicionalmente pelo direito positivo se revelassem insuficientes e ineficazes para a solução dos conflitos. José Eduardo FARIA sintetiza o dilema enfrentado pelo direito positivo na tentativa de regular as relações jurídicas advindas destes novos fenômenos:

"Neste cenário altamente cambiante, o direito positivo – tal qual tem sido entendido convencionalmente, como o ordenamento jurídico do Estado-nação – passou a enfrentar um dilema cruel: se permanecer mal, diante de todas essas mudanças profundas e intensas, corre o risco de não acompanhar a dinâmica dos fatos, de ser funcionalmente ineficaz e, por fim, de acabar sendo socialmente desprezado, ignorado, e (numa situação-limite) até mesmo considerado descartável; caso se deixe seduzir pela tentativa de controlar e disciplinar diretamente todos os setores de uma vida social econômica e política cada vez mais tensa, instável, imprevisível, heterogênea e complexa, substituindo a preocupação com sua unidade dogmática pela ênfase a uma eficiência instrumental, diretiva e regulatória,

⁵¹ BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Rio de Janeiro: Campus, 1992, p.43.

corre o risco de ver comprometida sua identidade sistêmica e, como consequência, de terminar sendo desfigurado como referência normativa.”⁵²

Uma das noções fundamentais na construção do pensamento jurídico é justamente a de soberania, conceito este que face à gradativa perda de importância das fronteiras geográficas, da desregulamentação, da desterritorialização da produção e da criação do espaço virtual sofre um processo de relativização no seu significado tradicional de poder de mando exclusivo, independente, supremo e inalienável.

José Eduardo FARIA⁵³ assinala que o conceito de soberania tal qual o conhecemos hoje foi resultado da superação das instâncias jurídicas autônomas, da unificação das ordens normativas fragmentadas, fossem elas provenientes da Igreja, das corporações ou dos senhores feudais. Criou-se um sistema jurídico único, baseado na edição de normas abstratas e gerais, de caráter impessoal, no princípio da legalidade, e na separação da esfera pública da esfera privada, com aplicação coercitiva a todo o território nacional.

Anteriormente ao advento das tecnologias da informação, os Estados-nação concentravam todo o poder soberano e autônomo de implementação de políticas públicas. No momento atual, presenciamos um cenário em que o direito positivo enfrenta dificuldades para a imposição de normas vinculantes, sendo constantemente pressionado pelos agentes econômicos e seus interesses de flexibilização de direitos individuais e sociais.

Ao lado do princípio da separação dos poderes e dos direitos e garantias individuais e coletivos, a soberania é um dos elementos fundamentais do Estado-nação, ao mesmo tempo em que se constitui num dos princípios jurídicos que mais tem sido ignorados pelas relações de poder surgidas com o emprego das tecnologias da informação. Esta situação é decorrente do fato de que cada vez mais o fluxo de bens e serviços se situa fora do alcance da capacidade regulatória do Estado, circulando no espaço virtual do comércio

⁵² FARIA, José Eduardo. *O Direito na Economia Globalizada*. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p.9.

⁵³ *Ibid.*, p.323.

eletrônico, proporcionando condições para que os agentes econômicos imponham sua própria lógica e escapem ao cumprimento das normas de direito público, especialmente as de direito tributário e econômico, o que muitas vezes se traduz em sérios danos ao interesse público. José Eduardo FARIA⁵⁴ observa que, neste contexto, os Estados continuam a exercer sua autoridade soberana nos limites de seus territórios apenas em termos formais, uma vez que em termos substantivos ou materiais encontram-se limitados em sua capacidade de formular e fazer cumprir suas decisões, já não dispendo de condições efetivas para a implementação de sua políticas públicas, o que dirá para a imposição e arrecadação de tributos.

Acerca dos efeitos que o novo paradigma tecnológico sob o ponto de vista da maximização da acumulação do capital produz em relação ao Estado-nação e ao princípio da soberania, Octávio IANNI faz o seguinte comentário:

“Quando se leva às últimas conseqüências o princípio da maximização da acumulação do capital, isto se traduz em desenvolvimento intensivo e extensivo das forças produtivas e das relações de produção, em escala mundial. É claro que não se apagam o princípio da soberania nem o Estado-nação, mas são radicalmente abalados em suas prerrogativas; ainda que esta entidade, o Estado-nação soberano, permaneça ou mesmo se recrie, está mudando de figura no âmbito das configurações e movimentos da sociedade global.”⁵⁵

Esta nova correlação de forças tem levado à perda gradativa da autoridade estatal, ao enfraquecimento do equilíbrio entre os poderes e à progressiva perda de sua autonomia. Um número cada vez maior de situações tem ocorrido fora do alcance das fronteiras territoriais do Estado-nação e de seu poder jurisdicional, fazendo com que as estruturas jurídicas e políticas tradicionais percam tanto a sua exclusividade quanto a sua independência e

⁵⁴ FARIA, José Eduardo. *O Direito na Economia Globalizada*. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p.23.

⁵⁵ IANNI, Octávio. *Teorias da Globalização*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1995, p.34.

com que os interesses transnacionais passem a condicionar os interesses nacionais. Assistimos à perda de efetividade dos mecanismos de controle e regulação estatais em face da nova realidade surgida com o emprego das tecnologias da informação, na qual se observa o crescente poder dos agentes econômicos para impor e dispor do ordenamento jurídico. Sobre o enfraquecimento do poder normativo estatal, José Eduardo FARIA tece as seguintes considerações:

“Aliás, com a transnacionalização dos mercados e subsequente ‘desterritorialização’ da produção, fenômenos que serão examinados no capítulo 2, a própria idéia de Constituição vem gradativamente deixando de ser um princípio absoluto, passível de ser visto e reconhecido como ‘norma fundamental’ e centro emanador do ordenamento jurídico, tendência essa comprovável, em termos empíricos, pelo crescente esvaziamento da força normativa dos textos constitucionais perante os novos esquemas regulatórios e as novas formas organizacionais e institucionais supranacionais.”⁵⁶

O que não pode ser esquecido é que durante muito tempo o Estado intervencionista aliou crescimento econômico à redução das desigualdades, por meio de normas de direito tributário, econômico, trabalhista, administrativo e previdenciário, impondo ao sistema econômico uma orientação finalista para o atingimento dos objetivos sociais do bem comum. A expansão das tecnologias da informação e o desmantelamento do Estado do Bem-Estar Social provocaram, no plano internacional, a redução da capacidade dos sistemas de arrecadação de tributos em captar a riqueza gerada pelas novas formas transnacionais de circulação de bens e serviços e associação de empresas que foram surgindo. Os instrumentos jurídicos tradicionais foram incapazes de captar as modificações da realidade provocadas por essas novas forças, acarretando o comprometimento da eficácia e efetividade do sistema jurídico.

⁵⁶ FARIA, José Eduardo. *O Direito na Economia Globalizada*. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p.34.

Ao mesmo tempo, o funcionamento do sistema econômico passou a ser controlado cada vez mais pelas forças dos agentes produtivos internacionais, afetando sobremaneira o conceito de soberania como poder autônomo e exclusivo. Esta questão se encontra no centro da discussão acerca da perda de legitimidade e poder de regulação enfrentados pelo Estado moderno, uma vez que as receitas geradas pela arrecadação tributária são o principal instrumento de que dispõe o poder público para executar suas políticas e fazer face às despesas sociais por meio de programas nas áreas de saúde, transporte, moradia, educação, previdência social, saneamento, e distribuição de renda. Uma vez que o Estado abre mão de tributar parcelas da renda gerada pela sociedade, despreza o principal instrumento de que dispõe para a promoção de justiça e redução das desigualdades.

Assim, em decorrência das transformações produzidas pela aplicação das tecnologias da informação, assistimos à diminuição do poder de intervenção estatal na esfera civil, comercial, tributária, econômica, previdenciária e trabalhista, reduzido muitas vezes ao papel de simples reprodutor de normas editadas para atender aos interesses dos agentes econômicos, trazendo como consequência o gradativo enfraquecimento da capacidade do sistema jurídico de proteger o interesse coletivo e de solucionar os conflitos.

José Eduardo FARIA atribui ao papel secundário com que a dogmática jurídica sempre tratou tanto o Direito Internacional quanto o pluralismo jurídico uma parcela da dificuldade que o Direito enfrenta para oferecer uma resposta eficaz aos fenômenos derivados do novo paradigma tecnológico:

"Curiosamente, por causa da ênfase dada pela dogmática às categorias, estruturas e procedimentos constituídos sob a égide do princípio da soberania, tanto o Direito Internacional quanto o pluralismo jurídico sempre foram por esse paradigma tratados de modo não prioritário (quando não ignorados ou desprezados por sua natureza "metajurídica"). O primeiro, como decorrência de seu baixo grau de coercibilidade, da indiferenciação

hierárquica de suas normas e da polêmica em torno da viabilidade ou possibilidade de um poder formal soberano em nível supranacional. O segundo, pelo seu potencial corrosivo ou por sua disfuncionalidade no âmbito da dogmática, na medida em que revela a heterogeneidade do direito estatal e a existência de várias ordens jurídicas num mesmo espaço geopolítico, relacionando-se em complementariedade, confrontação ou desarticulação.”⁵⁷

Com o advento do novo paradigma tecnológico, o princípio da soberania foi relativizado, fragmentando-se o poder normativo entre governos, organizações internacionais e agentes econômicos transnacionais, retirando parte da imperatividade e unilateralidade do direito positivo do Estado-nação. Este enfraquecimento do princípio da soberania do Estado-nação propicia um espaço fértil para que os setores dominantes da economia e da política mundiais estabeleçam suas próprias regras e mecanismos de solução de conflitos, impondo sua cultura normativa.

Diante deste quadro, podemos perceber claramente o vulto das dificuldades que os governos enfrentarão na regulamentação da tributação no âmbito do comércio eletrônico. Soberania em matéria tributária significa não apenas exclusividade de competência legislativa mas também eficácia na aplicação da legislação. E a utilização das tecnologias da informação no domínio das transações comerciais veio trazer dificuldades enormes para a aplicação da legislação tributária em face dos novos instrumentos de realização da atividade econômica.

Ante o exposto, resta evidente que a tributação do comércio eletrônico não pode ser abordada adequadamente de uma perspectiva exclusivamente normativa. Pela própria natureza global do comércio eletrônico, desprovido de um controle centralizado, fica claro que nenhuma jurisdição considerada isoladamente poderá apresentar solução legal para todos os problemas que se apresentam.

⁵⁷ FARIA, José Eduardo. *O Direito na Economia Globalizada*. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p.150/151.

CAPÍTULO III

COMÉRCIO DE BENS E SERVIÇOS

Este capítulo aborda as transformações que a utilização das tecnologias da informação provocaram na estrutura do comércio tradicional, o conceito de comércio eletrônico e suas principais características, e examina as novas categorias de bens e serviços surgidas a partir da utilização comercial da rede Internet.

3.1 Estrutura do comércio tradicional e impacto das tecnologias da informação

Tradicionalmente, a noção de comércio sempre foi estabelecida a partir de divisões territoriais nítidas: a divisão do território em estados e cidades, a divisão das empresas em filiais para atendimento a um bairro, a uma cidade ou grupo de cidades, evidenciando dessa maneira a importância dada às fronteiras físicas.

Marco Aurélio GRECO afirma que a partir da utilização comercial das tecnologias da informação, o conceito tradicional de fronteira

como o local físico de entrada em um determinado território vem sendo gradativamente superado:

“No comércio tradicional as empresas freqüentemente adotavam estruturas que levavam em conta uma área territorial; era uma vice-presidência que cuidava da região “x”, outra da região “y” etc. Hoje estamos entrando num período em que não existem mais estas definições físicas. A própria noção de comércio “exterior” traz em si a idéia de “dentro” e “fora” a partir de uma linha divisória nítida. Esta linha divisória (a fronteira) está se esfumando e o dentro/fora está sendo substituído por um “aqui” extensível a todos os cantos da Terra.”⁵⁸

As tecnologias da informação fizeram surgir então o fenômeno da mobilidade do consumo, pois não se sabe mais ao certo onde é o local físico em que ocorre o consumo nem quem é o consumidor e quem é o fornecedor. Ao lado da mobilidade do consumo, o impacto das tecnologias da informação produziu também o fenômeno da mobilidade dos agentes econômicos. Quando baixamos um *software* pela Internet, não podemos determinar qual o local geográfico onde se encontra o fornecedor.

Várias são as consequências e dificuldades geradas pelos fenômenos da mobilidade do consumo e da mobilidade dos agentes econômicos originados pela utilização das tecnologias da informação. A mobilidade dos agentes econômicos no contexto do capitalismo informacional faz com que seja possível a uma empresa localizar as diferentes etapas do circuito de produção no país onde seja praticada a menor carga tributária. Este fenômeno é potencialmente prejudicial para o montante de tributos arrecadado pelo Estado uma vez que exerce uma pressão no sentido de redução do nível geral de tributação, prejudicando especialmente os países mais pobres. Pelos motivos abordados no primeiro e segundo capítulos desta dissertação, constata-se que nossa legislação não está preparada para captar adequadamente, em termos tributários, estas novas maneiras pelas quais vão

⁵⁸ GRECO, Marco Aurelio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p.49/50.

se viabilizar atos denotadores de capacidade contributiva. Esta é uma dificuldade que se apresenta para todos os Países, e não apenas para o Brasil. GRECO⁵⁹ ressalta que os países têm mais de 2.000 anos de experiência apoiada em coisas materiais e pessoas. Praticamente todos estão tentando enfrentar essa nova realidade, que não é formada nem de pessoas, nem de coisas, mas de entidades imateriais ou intangíveis.

Este mesmo autor alerta para o fato de que no comércio tradicional as transações eram efetuadas entre países diferentes e pessoas diferentes e que no comércio atual passamos a ter países diferentes mas a mesma pessoa ou pessoas vinculadas, e que esta pessoa ou pessoas vinculadas podem organizar sua vida comercial de maneira prejudicial ao interesse público dos governos em cobrar tributos.⁶⁰ Isto ocorre porque as tecnologias da informação fizeram desaparecer as fronteiras físicas, permitindo o desenvolvimento de uma nova modalidade de comércio em que predomina o aspecto virtual, o que conseqüentemente acarreta sérias dificuldades para o exercício do controle e da regulamentação das operações comerciais realizadas por meio da Internet. Nunca é demais lembrar que no comércio tradicional esse controle sempre foi exercido por meios físicos, tendo como elemento essencial as fronteiras e instalações aduaneiras; dessa forma a tributação sempre esteve relacionada ao controle de coisas que se pudessem ver, tocar e medir.

O exemplo dado a seguir elucida de maneira singela de que forma o impacto das tecnologias da informação sobre a produção de bens e serviços vem modificando os institutos e conceitos tradicionais ligados ao comércio, especialmente ao comércio exterior, ao transformar a informação em principal fator de produtividade. Imaginemos uma árvore de madeira nobre localizada em terra devoluta à beira de um lago; em estado de natureza, ela não pode ser considerada como um bem econômico. Mas se uma pessoa com conhecimentos em carpintaria retira esta árvore do solo, e utilizando as informações que possui de carpintaria transforma a árvore em uma carroça,

⁵⁹ GRECO, Marco Aurelio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p.52.

⁶⁰ *Ibid.*, p.60.

tem-se então a produção de um bem econômico. Ao trabalho do carpinteiro, o qual por meio de suas informações técnicas transformou a madeira da árvore em um bem economicamente relevante os economistas denominam de atribuição de valor agregado. E um dos efeitos que a aplicação das tecnologias da informação tem produzido nos bens e serviços comercializados por meio da Internet é a aceleração exponencial do valor agregado que lhes é atribuído, inclusive no caso de bens materiais ou físicos. Podemos citar como exemplo o caso dos semicondutores ou *chips* em que a maior parte de seu custo de produção vem da informação que foi incorporada no projeto de construção do próprio *chip*; as matérias-primas representam somente 1% do seu custo de produção. Isto significa que a importância do trabalho intelectual já é superior à do trabalho físico, e se fizermos uma análise dos custos de produção de um mesmo bem há cerca de 30 anos atrás e nos dias de hoje, veremos que atualmente o valor proporcional atribuído à informação é muito maior do que o da mão-de-obra e da matéria-prima.

A revolução industrial criou uma série de novos produtos e aplicações que valorizaram materiais antes considerados sem valor econômico. Como consequência, houve um acréscimo nas receitas captadas pelo Estado-nação ao mesmo passo em que ampliou-se o seu poder normatizador e bélico para controlar o território no qual esses recursos estavam localizados. Com o advento do comércio eletrônico, observamos um crescente decréscimo no volume de receitas arrecadado pelo Estado, uma vez que os novos produtos característicos deste modo de produção, em virtude de sua natureza preponderantemente imaterial e de sua produção transnacional, não se prendem a um território específico, o que acarreta grandes dificuldades para a tributação da atividade econômica especialmente em relação à determinação do aspecto espacial do fato gerador. Na ânsia de manter o nível das receitas, observamos que os governos têm recorrido ao aumento da carga tributária incidente sobre os produtos e serviços materiais, o que só contribui para agravar as distorções provocadas pela legislação.

Eric HOBBSBAWM ressalta que as relações econômicas contemporâneas reúnem a um só tempo características de vários períodos históricos distintos:

"No presente, estamos passando por uma curiosa combinação da tecnologia do final do século XX, do livre comércio do século XIX e do renascimento do tipo de centro intermediário característico do mundo comercial da Idade Média. Cidades-Estado como Hong Kong e Cingapura revivem; as 'zonas industriais' extraterritoriais multiplicam-se dentro de Estados-nação tecnicamente soberanos como Balanças Hanseáticas; e o mesmo acontece com os paraísos fiscais externos em ilhas na verdade sem valor, cuja única função é, precisamente, retirar do controle as transações econômicas dos Estados-nação. A ideologia de nações e de nacionalismo é irrelevante para qualquer um destes desenvolvimentos."⁶¹

Os fatos apontados e a dificuldade em analisá-los a partir dos modelos tradicionais destacam a importância do estudo relativo à determinação do aspecto espacial do fato gerador do tributo no comércio de bens e serviços por meio da Internet, traduzido na localização física dos consumidores e fornecedores. Esta dificuldade decorre do fato de que, na nova economia, o referencial físico nem sempre é determinável, uma vez que muitas das ações praticadas se inserem dentro da esfera do imaterial ou virtual. Nicholas NEGROPONTE assegura que este processo de virtualização, que está apenas se iniciando, é irreversível:

"Todas as indústrias, uma após a outra, olham-se no espelho e se perguntam sobre seu futuro; pois bem, esse futuro será determinado em 100% pela possibilidade de seus produtos e serviços adquirirem forma digital."⁶²

⁶¹ HOBBSBAWM, Eric. *Nations and Nationalism since 1780*. New York: Cambridge University Press, 1990, p.174-175.

⁶² NEGROPONTE, Nicholas. *A vida digital*. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p.18.

3.2 Comércio eletrônico

Ao abordarmos a questão do comércio eletrônico, o primeiro fato que nos chama a atenção é o espantoso crescimento que esse setor vem apresentando, a uma velocidade que surpreende até os mais otimistas e que há algum tempo atrás ninguém seria capaz de prever.

O modo como as empresas efetuam suas transações está passando por uma rápida transformação provocada pelo desenvolvimento e aplicação das tecnologias da informação. A utilização da Internet como instrumento para a comercialização de bens e serviços modificou profundamente a natureza das práticas comerciais. Está se desenvolvendo um mercado eletrônico não mais limitado pelas fronteiras geográficas e econômicas tradicionais com um imenso potencial para a geração de riquezas. A natureza deste mercado instaurou novos padrões de concorrência em nível mundial, que levaram as empresas a empreender um processo de mudança em sua estrutura para poderem usufruir dos benefícios proporcionados pela utilização destas tecnologias. Pelas vantagens que apresenta em relação ao comércio tradicional, a cada dia observamos um incremento do fluxo das transações eletrônicas tanto por parte dos fornecedores como por parte dos consumidores.

Dentre as principais vantagens proporcionadas pela utilização do comércio eletrônico podemos apontar:

- a) acesso a novos consumidores e novos mercados;
- b) redução dos custos de serviços;
- c) redução do tempo de processamento de pedidos;
- d) redução dos custos da cadeia de suprimentos;
- e) redução dos custos de manutenção de inventário/estoque.

Basicamente, as mudanças na estrutura e funcionamento dos mercados incluem modificações na distribuição de bens e serviços e na natureza da competição internacional e doméstica. O uso comercial da Internet

foi liberado nos Estados Unidos em 1987, tendo se expandido em apenas 5 anos para alcançar todo o planeta, sendo que, apenas como dado de referência, o rádio levou 38 anos e a televisão 13 anos para alcançarem o mesmo feito.

A despeito deste rápido crescimento que se tem observado nos últimos anos, não se pode deixar de ressaltar que o comércio eletrônico é apenas parte de uma mudança que vem ocorrendo em um amplo setor da economia, produzida pela utilização das tecnologias da informação, mudanças essas que já vem ocorrendo por várias décadas. O comércio eletrônico está mudando radicalmente a maneira como os negócios entre compradores e vendedores estão sendo realizados e a maneira como uns estão interagindo com os outros.

As redes eletrônicas já existem há algum tempo e permitiram que grandes companhias com poderosos computadores trocassem informações entre si por meio de linhas privadas de custos extremamente altos. A Internet propiciou que qualquer um com um computador e um *modem* possa se comunicar com milhões de computadores espalhados pelo mundo inteiro. Isto gerou importantes implicações para os negócios, particularmente aqueles que envolvem a distribuição de bens e serviços, e também para a maneira dos mercados trabalharem.

A estrutura da Internet proporcionou que pequenas firmas pudessem participar de um mercado antes só explorado pelas grandes empresas, devido aos altos custos envolvidos nas operações. Ao mesmo tempo, a Internet tornou os consumidores mais poderosos no mercado uma vez que estes passaram a ter acesso a informações acerca de uma ampla quantidade de bens e serviços disponíveis na rede, contribuindo desta forma para um aumento da competitividade entre os produtores.

Neste contexto, podemos afirmar que o comércio eletrônico não é um fenômeno novo. As empresas já comerciavam entre si por meio de redes eletrônicas, e o que o desenvolvimento da Internet proporcionou foi uma alteração na velocidade e qualidade destas transações, incorporando um

número cada vez maior de participantes. As principais beneficiárias deste processo foram sem dúvida as empresas que comercializam bens imateriais ou digitais e serviços.

A Tabela nº 4 demonstra de forma sintética as principais diferenças entre o comércio eletrônico tradicional e o comércio eletrônico por meio da Internet:

TABELA Nº 4

Fonte: Comissão das Comunidades Europeias

| COMÉRCIO ELETRÔNICO TRADICIONAL | COMÉRCIO ELETRÔNICO NA INTERNET |
|---|--|
| Empresa a empresa apenas | Empresa a consumidores / Empresa a empresa / Empresa a administração pública / Usuário a usuário |
| " Clubes fechados", muitas vezes específicos do setor | Mercado aberto, escala global |
| Nº limitado de parceiros empresariais | Número ilimitado de parceiros |
| Redes específicas fechadas | Redes abertas, desprotegidas |
| Parceiros conhecidos e de confiança | Parceiros conhecidos e desconhecidos |
| Segurança incorporada na concepção das redes | Segurança e autenticação necessárias |
| O mercado é um clube | A rede é o mercado |

O funcionamento da economia transnacional permite que várias empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico ou que várias unidades de uma mesma empresa possam estabelecer preços fictícios para os bens e serviços que produzem. No âmbito das transações efetuadas em seu interior, dentro de um mesmo grupo econômico, essas empresas podem fixar discricionariamente os preços de transferência dos produtos de uma para outra unidade, de acordo com seus interesses e conveniências, tornando irreal o controle sobre sua contabilidade e fazendo com que possam evitar ou diminuir significativamente os tributos incidentes sobre sua produção, escapando aos sistemas tributários e às autoridades fiscais nacionais.

Eis a definição de comércio eletrônico elaborada por Vera THORSTENSEN:

"Comércio eletrônico é definido como a produção, propaganda, venda e distribuição de produtos através de redes de telecomunicação. Os principais instrumentos do comércio eletrônico são: telefone, fax, televisão, sistemas de pagamento e transferência de moeda, troca eletrônica de dados incluindo informações, documentos e Internet."⁶³

Percebe-se que comércio eletrônico significa mais que apenas as trocas comerciais efetuadas por meio da Internet. Segundo THORSTENSEN, a OMC (Organização Mundial do Comércio) considera que a transação eletrônica compreende três estágios:

- a) a busca, na qual interagem o consumidor e o fornecedor;
- b) o pedido que inclui o pagamento através de meio eletrônico;
- c) a entrega que pode ser feita através de via eletrônica ou por correio ou por entrega especial.⁶⁴

KAKU assinala que devemos ficar atentos para as peculiaridades que a definição de comércio eletrônico apresenta:

"Falar em comércio eletrônico, constata-se, é também falar em Internet, apesar do primeiro ter por conceito um sentido muito mais amplo, ou seja, de utilização de todos os meios de telecomunicações que possibilitam um novo tipo de comércio. Mas comércio eletrônico não é somente Internet, como rapidamente o leitor verá nesse trabalho, pois abarca todo comércio que é feito por meios tecnológicos de telecomunicações e aí não pode ser excluído o telefone, o fax, a televisão e o que mais essa tecnologia hoje disponibiliza e poderá disponibilizar no futuro."⁶⁵

⁶³ Apud BARRAL, Welber (org.). *O Brasil e a OMC: os interesses brasileiros e as futuras negociações multilaterais*. Florianópolis: Diploma Legal, 2000, p.166.

⁶⁴ *Ibid.*, p.168.

⁶⁵ *Ibid.*, p.157-158.

Embora o comércio eletrônico não seja efetuado exclusivamente por meio da Internet, o objetivo deste estudo se encontra limitado ao espectro da rede como veículo para o comércio de bens e serviços, sendo certo que muitas das propostas elaboradas poderão ter aplicação em outros veículos do comércio eletrônico. Para que se evitem equívocos de interpretação, o termo *comércio* aqui empregado deve ser entendido do modo como foi definido na nota 4 do artigo 1º da Lei Modelo sobre o Comércio Eletrônico da UNCITRAL (Comissão das Nações Unidas para o Direito Comercial Internacional), citada por Newton DE LUCCA:

“Ao termo comercial deveria ser dada uma interpretação ampla a fim de abranger temas surgidos de relações comerciais de qualquer natureza, de origem contratual ou não. Relações de natureza comercial incluem (mas não são limitadas a) as seguintes transações: qualquer transação comercial para suprimento ou troca de bens ou serviços; acordos de distribuição, representação ou agenciamento comercial; factoring, leasing, consultoria, investimentos, financiamentos, operações bancárias, seguros; concessão ou acordo de exploração; *joint-venture* e outras formas de cooperação industrial ou negocial; carregamento de mercadorias ou passageiros por ar, mar, estrada de ferro ou rodovia.”⁶⁶

Podemos distinguir dois tipos básicos de mercado dentro do comércio eletrônico: o que é efetuado entre as empresas e os consumidores e o que é efetuado entre as próprias empresas. O comércio eletrônico efetuado de empresa para consumidor é denominado B2C (*business-to-consumer*) e o realizado de empresa para empresa B2B (*business-to-business*). O mercado B2B é o segmento do comércio eletrônico que mais tende a crescer nos próximos anos pois é onde as vantagens dos negócios realizados pela rede são potencializadas, apesar do destaque que se tem naturalmente dado ao mercado B2C.

⁶⁶ Apud DE LUCCA, Newton e SIMÃO FILHO, Adalberto (coord.). *Direito & internet, aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Edipro, 2000, p.53.

Se por um lado a normatização excessiva do comércio eletrônico pode paralisar o processo criativo que impulsiona a atividade econômica, por outro lado a ausência de normas pode ser igualmente danosa para os interesses da sociedade. Neste sentido, as normas tributárias devem obedecer aos princípios da simplicidade e previsibilidade para que possam proporcionar a indispensável segurança jurídica para o desenvolvimento do comércio eletrônico, e ser compatíveis com o caráter descentralizado e internacional desse novo mercado mundial. A norma tributária deve proteger os interesses de todas as partes envolvidas e constituir um estímulo ao crescimento do comércio eletrônico.

Para proporcionar as condições necessárias ao pleno desenvolvimento do comércio eletrônico, a norma tributária deverá atender aos requisitos de segurança jurídica, simplicidade e neutralidade:

a) a segurança jurídica advém da instauração de um quadro de regras claras, precisas e coerentes para regular as práticas comerciais, conferindo a necessária previsibilidade às transações e minimizando a possibilidade de conflitos;

b) a simplicidade é requisito indispensável para que o cumprimento da norma tributária acarrete o menor custo possível servindo como instrumento de incentivo para que as empresas efetuem suas transações de forma legal;

c) a neutralidade significa que o tratamento dispensado ao comércio eletrônico e ao comércio tradicional deve ser idêntico, sem distinções discriminatórias.

Torna-se essencial o acompanhamento da evolução do comércio eletrônico de bens e serviços por meio da Internet com a finalidade de compatibilizar as normas tributárias com a natureza descentralizada e global deste mercado eletrônico. Deve-se ter em mente que o desenvolvimento do comércio eletrônico tem se direcionado para o aumento do volume de transações envolvendo os bens imateriais. Por exemplo, ao invés de ter seu

filme revelado e entregue como um bem tangível, o consumidor pode preferir efetuar o envio, processamento e entrega do filme por meio digital.

Entretanto, a noção de comércio eletrônico não deve ficar limitada à de um instrumento alternativo para a promoção do incremento das vendas empresariais; o comércio eletrônico é muito mais do que isso: trata-se de um poderoso instrumento de acesso a novos mercados, de transformação do processo produtivo, de geração de empregos, de ampliação da concorrência e de criação de uma nova categoria de produtos, os bens digitais.

3.3 Classificação dos bens

As transformações em direção à virtualidade introduzidas pela utilização das tecnologias da informação trouxeram consigo modificações em relação à relevância econômica e à fiscalização da circulação dos bens imateriais ou incorpóreos. Estas novas situações tem representado um desafio para o ordenamento jurídico uma vez que o direito busca em paradigmas baseados em conceitos e situações do passado soluções para a captação da realidade contemporânea advinda do comércio de bens e serviços por meio da Internet. Acerca da superação dos paradigmas tradicionais, Pierre LÉVY afirma:

“Até a segunda metade do século XX, uma pessoa praticava no final de sua carreira as competências adquiridas em sua juventude. Mais do que isto, transmitia geralmente seu saber, quase inalterado, a seus filhos ou a aprendizes. Hoje, esse esquema está em grande parte obsoleto. As pessoas não apenas são levadas a mudar várias vezes de profissão em sua vida, como também, no interior da mesma “profissão”, os conhecimentos têm um ciclo de renovação cada vez mais curto (três anos, ou até menos, em informática, por exemplo).”⁶⁷

⁶⁷ LÉVY, Pierre. *O que é o virtual?* São Paulo: Editora 34, 1999, p. 54/55.

Não se pode negar que a noção de riqueza sobre a qual se formou a base do direito moderno esteve assentada no conceito de propriedade imóvel. Ora, em regra, o conceito de bens imóveis diz respeito àquelas coisas que não se podem transportar, sem destruição, de um lugar para outro. Referem-se os bens imóveis, a princípio, a coisas estanques, fixas, imobilizadas, ligadas a um estado de materialidade que permite que possam ser vistas, tocadas, medidas.

Constata-se que ainda hoje nosso ordenamento jurídico atribui aos bens imóveis uma importância muito maior do que aos bens móveis, prestigiando os primeiros em detrimento dos segundos. Caio Mário da Silva PEREIRA compartilha deste entendimento:

“No estado atual do direito, muito embora não se despreze o bem móvel, sente-se ainda a simpatia do legislador pela nobreza legal do imóvel. O Código Civil brasileiro de 1916, cogitando, como todos os Códigos, da distinção dos bens em móveis e imóveis, institui um rol de princípios de que ressalta a importância jurídica do imóvel.”⁶⁸

Isto pode ser comprovado verificando-se o formalismo com que é tratada a transmissão da propriedade imóvel, em contraste com a inexistência de maiores formalidades para a transferência da propriedade de bens móveis, que em geral se dá pela simples tradição. Jussara MEIRELLES destaca o distanciamento que guardam as origens desse informalismo dos bens móveis negociados nos dias atuais:

“Esse informalismo referente à propriedade sobre bens móveis traz em si a menor importância com que, evidentemente, eram vistos tais bens no início do século, se comparados aos imóveis. Sob outro ponto de vista, marca o distanciamento entre os bens móveis que constituíam objeto das negociações de outrora e as mercadorias que são negociadas nos dias atuais. Assim, exemplificativamente, de animais bravios, enxames de

⁶⁸ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.260.

abelhas, pedras, conchas, vegetais, peixes, tesouro enterrado, comuns no século anterior a ponto de merecerem disposições legais expressas sobre sua aquisição e perda, chega-se, hoje, aos computadores sob as perspectivas *hardware* e *software*, nomeadamente agendas eletrônicas, *notebooks*, telefones celulares, *home theaters*, enfim, toda uma gama de aparelhos cuja sofisticação resulta em seu alto valor; sob o aspecto da natureza, porém, não há como afastar a característica flagrante da mobilidade.”⁶⁹

Ocorre que o processo de virtualização em curso está fazendo com que a principal fonte de poder e riqueza se desloque da esfera dos bens imóveis para a dos bens imateriais ou intangíveis. Marco Aurélio GRECO assim define este processo de redefinição de valores:

“Ter acesso à informação, mediante a simples leitura do texto de uma notícia na tela de um computador pessoal pode ter idêntico valor (às vezes até mais valor) do que lê-la impressa num jornal diário (pois no computador ela vem a qualquer hora, enquanto no jornal só vem uma vez ao dia). A mensagem em si passa a ter um valor próprio, independente dos átomos do seu meio físico. Hoje em dia, os bens considerados “virtuais” têm valor próprio, em geral muitas vezes superior ao que têm os seus equivalentes em átomos. Esta mudança, cuja rapidez espanta todos os que se dedicaram ao estudo do tema, não encontrou, ainda, igual ritmo na adaptação das diversas legislações, o que é compreensível, seja pela velocidade com que os avanços da informática ocorrem, seja pela necessidade de maturação do debate a fim de evitar providências legislativas apressadas.”⁷⁰

O termo *bem* (derivado do latim *bonum*, felicidade, bem-estar) como base primordial sobre a qual se assenta o direito subjetivo, pode ser conceituado como tudo aquilo que proporciona ao homem uma utilidade, tudo aquilo que nos agrada. Nesse sentido, o dinheiro é um bem, as estrelas são um bem, a qualidade de pai é um bem.

⁶⁹FACHIN, Luiz Edson (coord.). *Repensando Fundamentos do Direito Civil Brasileiro Contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p.97.

⁷⁰GRECO, Marco Aurelio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p.17/18.

Mas nem todos os bens podem ser enquadrados na categoria de bens jurídicos: estes são só aqueles que satisfazem nossos desejos e que se encontram protegidos pela ordem jurídica. Em sua grande maioria, os bens jurídicos possuem natureza patrimonial, como uma casa, um carro, um programa de computador, mas nem todos os bens jurídicos são suscetíveis de avaliação patrimonial. O estado de filiação e o direito ao nome, por exemplo, são bens jurídicos insuscetíveis de avaliação patrimonial. No sentido amplo, os bens jurídicos são todos aqueles que podem ser objeto de uma relação jurídica, não importando sua materialidade ou seu caráter econômico. No sentido restrito, fazemos distinção entre os bens propriamente ditos e as coisas: os bens em sentido estrito são imateriais ou abstratos enquanto as coisas dizem respeito a objetos materiais ou corpóreos⁷¹.

3.3.1 Bens materiais ou corpóreos e bens imateriais ou incorpóreos

A divisão dos bens em corpóreos ou incorpóreos advém do direito romano, no qual o critério básico para se distinguir um do outro era a tangibilidade ou possibilidade de serem tocados. Embora tal critério não seja dotado de rigor técnico, e podemos citar como exemplo os gases que apesar de não poderem ser tocados são classificados como bens materiais ou corpóreos, a classificação dos bens em materiais e imateriais é fundamental para a compreensão das dificuldades que enfrenta o ordenamento jurídico atual para identificar e tratar as relações jurídicas originadas da parcela de bens que se tornou virtual em decorrência da aplicação das tecnologias da informação. Bens materiais são portanto os que possuem existência física e bens imateriais os que possuem existência abstrata. Esta distinção, longe da pouca relevância que lhe atribuem alguns autores, se situa no centro do foco

⁷¹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p.252.

da discussão acerca do adequado tratamento a ser dado às relações jurídicas virtuais.

Analisando estas relações oriundas de entidades virtuais, constatamos que é precisamente quando estamos diante de bens de existência abstrata e não de bens de existência material que surgem as maiores dificuldades para a tributação do comércio por meio da Internet. Isto porque, como dissemos anteriormente, no comércio tradicional a tributação sempre se apoiou em elementos físicos tendo como fundamentos as instalações aduaneiras e o controle de coisas materiais, que se pudessem ver, tocar e medir.

A partir do momento em que uma parcela dos bens vem perdendo o seu suporte físico (bens digitais ou virtuais), não resta dúvida, portanto, de que nossa legislação não está preparada para captar adequadamente, em termos tributários, estas novas maneiras pelas quais vão se viabilizar atos denotadores de capacidade contributiva, e como dificuldade adicional podemos apontar o fato de que o valor comercial dos bens intangíveis ou imateriais, como os programas de computador, tem superado em muito o valor comercial dos bens materiais.

3.3.2 Conceito de serviço

Também o conceito de serviço tem apresentado uma evolução. Marco Aurelio GRECO⁷² tece observações importantes a respeito do conceito de prestação de serviço utilizado em nosso ordenamento jurídico para efeitos de tributação. Este autor afirma que com base numa visão funcionalista do direito construiu-se uma noção de serviço como um tipo de atividade que representaria o esforço desenvolvido pelo ser humano. Esta visão repercutiu no campo do direito tributário, uma vez que definimos as espécies de serviços

⁷² GRECO, Marco Aurelio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p.95.

com base numa lista de atividades tributáveis, identificando dessa forma a matéria tributável pela natureza de certas atividades. Como exemplo, podemos citar que nossa legislação tributária atual trabalha com listas de atividades para fins de determinação da incidência ou não-incidência do imposto sobre serviços (ISS).

Segundo GRECO,⁷³ modernamente, evoluímos para um conceito de serviço que não toma como único elemento apenas a atividade. Tem se tornado cada vez mais freqüente que o valor de determinados serviços seja estabelecido não mais pela atividade exercida pelo prestador mas sim pela utilidade obtida pelo tomador. Um exemplo claro é o dos programas de computador para serviços bancários em que seu valor é estabelecido pela utilidade que o banco terá na administração das operações de seus milhares de clientes e não na atividade exercida pelo prestador. A adoção do critério da utilidade conduz a uma tributação muito mais ampla e justa pois além de proporcionar mais isonomia em sua aplicação nos permite fazer incidir o tributo sobre os valores reais de cada transação, ampliando o universo da tributação.

É fato notório que a incorporação das tecnologias da informação às atividades comerciais tem provocado novos enfoques de abordagem dos fenômenos e institutos tradicionais. A fim de permitir a tributação do universo dos serviços prestados por meio da Internet, torna-se necessária a substituição da utilização do conceito de serviço como atividade pelo conceito de serviço como utilidade. Tomando-se por base a prestação de um serviço em que prestador e tomador encontram-se em países diferentes, teremos duas situações em função da situação atual. Se utilizarmos o conceito de serviço como atividade, a tributação ocorrerá no país onde estiverem localizados os prestadores. Se utilizarmos o conceito de serviço como utilidade, a tributação ocorrerá no País onde estiver localizado o tomador do serviço.

Podemos perceber a profunda diferença que a adoção de um ou de outro critério ocasionam, e é inegável que o critério de utilidade é muito mais eficaz para fazer incidir a norma tributária sobre as transações

⁷³ GRECO, Marco Aurelio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p.96.

eletrônicas. Isto ocorre porque cada vez mais o valor de um serviço¹ é determinado não pela natureza da atividade mas pela utilidade que o tomador irá obter. Assim, utilizar o critério da atividade para definir o conceito de serviço significa excluir da tributação uma parcela da atividade econômica a cada dia mais expressiva.

Em relação à determinação do local da prestação do serviço, a utilização do critério da utilidade, que toma como referência o beneficiário da prestação de serviço, tornaria mais simples e eficaz a tarefa da determinação do aspecto espacial do fato gerador do tributo, pois o sujeito passivo se encontraria dentro do próprio território da autoridade competente para a arrecadação.

A título exemplificativo, podemos identificar as seguintes espécies de serviços passíveis de prestação por meio eletrônico: *software* ou programas de computador, incluindo jogos para computadores e video-games, tratamento de dados incluindo a hospedagem de páginas na Internet e a construção de sítios, atividades culturais, artísticas, desportivas, científicas, docentes, recreativas, inclusive as atividades acessórias, difusão e distribuição de som e imagem por meio eletrônico, e prestação de informações.

CAPÍTULO IV

APLICABILIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NACIONAL NA INTERNET EM FUNÇÃO DO ASPECTO ESPACIAL DO FATO GERADOR DO TRIBUTO

As dificuldades para a determinação do aspecto espacial do fato gerador do tributo no comércio de bens e serviços por meio da Internet, ou seja, para a determinação do local físico, geográfico onde essas operações podem ser consideradas como realizadas decorrem principalmente do fato de que em uma parcela crescente das operações comerciais realizadas por meio da Internet, a utilização das tecnologias da informação fizeram desaparecer as fronteiras físicas, permitindo o desenvolvimento de uma nova modalidade de comércio em que predomina o aspecto virtual. Esse processo de virtualização em curso deixou evidente a inadequação dos meios de controle e dos sistemas de tributação utilizados no comércio tradicional, os quais sempre tiveram como objeto bens materiais ou físicos, para a captação da nova realidade econômica.

Nunca é demais repetir que no âmbito do comércio tradicional esse controle sempre se fundamentou em bens físicos, tendo como elementos essenciais as fronteiras e instalações aduaneiras, relacionando o exercício da tributação a um universo de coisas que se podem ver, tocar e medir. Nesse contexto, o ordenamento tributário nacional acrescenta algumas dificuldades próprias de ordem prática, que se somam às resultantes das características

virtuais de uma parcela dos bens relacionados às transações efetuadas no ambiente da Internet. Também merece menção a questão relacionada à imprecisão da terminologia empregada na redação dos conceitos legais de competência e de tributo.

A seguir, são apresentadas algumas medidas que podem contribuir para a solução dos problemas relacionados à determinação do aspecto espacial do fato gerador no comércio de bens e serviços por meio da Internet apontados nos capítulos anteriores, relacionadas à atuação dos operadores jurídicos, à terminologia empregada na redação da norma tributária, à criação de um imposto único sobre o consumo no campo do comércio eletrônico, à identificação das diretrizes que deverão nortear as alterações na legislação que se fizerem necessárias e à definição de princípios destinados a identificar o aspecto espacial do fato gerador.

4.1 Atuação dos operadores jurídicos

Os problemas apontados anteriormente evidenciam a inadequação de nosso sistema tributário atual, tanto para a regulação dos efeitos jurídicos advindos das relações que se processam pelas formas tradicionais de comércio, quanto para a regulação daquelas relações jurídicas pertencentes ao campo do comércio eletrônico. Contudo, não é possível ignorar que qualquer proposta de solução estará fadada ao fracasso sem uma mudança na maneira de atuação dos operadores jurídicos.

Os operadores jurídicos no Brasil sempre se caracterizaram por uma prática conservadora e tradicional, essencialmente reprodutiva e apegada a rígidos modelos, incapaz de acompanhar o dinamismo e a complexidade das mudanças que estão ocorrendo na estrutura social.

Como foi dito anteriormente, à exceção da Alemanha não se conhece no direito comparado exemplo de um sistema tributário exaustivamente regulado no corpo da Constituição. O objetivo da inserção das

normas tributárias fundamentais no texto constitucional, a despeito da realização efetiva de justiça tributária e dos valores dela decorrentes é o de assegurar a aplicação da lei e a estabilidade do sistema, buscando conferir-lhe segurança jurídica.

A respeito da crença na positivação do direito como garantia de sua eficácia é elucidativa a abordagem de Horácio Wanderlei RODRIGUES. Este autor afirma que os mitos, enquanto representação utópica de fatos e personagens, têm como função a pacificação das tensões sociais pelo oferecimento de uma visão de mundo por meio da qual as contradições da sociedade são dissimuladas, conduzindo os cidadãos a uma postura passiva de aceitação do padrão dominante:

“Um dos grandes mitos contemporâneos é o de que o Direito está assegurado quando se manifesta através de um texto escrito. O estado de direito aparece como o seu garantidor e fiador da ordem democrática. Essa pseudo-relação entre legalidade e democracia liberal omite o fato de que ambos garantem o sistema econômico capitalista, que na prática impede a efetivação de uma justiça social efetiva. Encobre que é o estado de direito burguês que concomitantemente garante os direitos do capital e do trabalho. Não esclarece que é também ele que regulamenta os instrumentos que permitem o seu próprio controle. Na prática o Direito é pervertido no momento em que é objeto de aplicação pelo Estado. Retoricamente apresentado como instrumento de proteção dos cidadãos livres contra o arbítrio dos governantes, ele é esvaziado no instante em que é o próprio Estado que o institui, regulamenta e aplica. Dessa forma, o discurso jurídico é um discurso mítico porque faz crer, de maneira acrítica e irreal, que a sua simples positivação tem valor de garantia efetiva dentro do estado democrático.”⁷⁴

RODRIGUES assinala que nossos advogados e juízes adotam uma prática dissociada dos interesses sociais, compromissada com a verdade formal e com a lei e não com a justiça e a realidade. A propalada igualdade

⁷⁴ RODRIGUES, Horácio Wanderlei. *Ensino Jurídico e Direito Alternativo*. São Paulo: Editora Acadêmica, 1993, p.95-96.

entre advogados, juízes e promotores não passa de uma ilusão. Para RODRIGUES, “a busca da justiça esbarra em uma legislação material e processual ultrapassadas, em um judiciário burocratizado, lento e corrupto.”⁷⁵

Neste contexto, se observa que o direito tem se revelado insuficiente como instrumento capaz de solucionar a crise da sociedade atual, o que somado ao fato de sua desvinculação em relação à realidade social e às suas práticas produz como consequência uma crise de legitimação do próprio sistema jurídico.

A este respeito, RODRIGUES comenta:

“Há, portanto, a necessidade de substituir-se o paradigma positivista de ciência do Direito e seu método lógico-formal. Este serve apenas para apreender o dever-ser, produzindo, dessa forma, uma visão unidimensional do real e transformando o ensino jurídico em mera descrição e exegese do direito positivo em vigor.”⁷⁶

As relações jurídicas produzidas com o advento da Internet, considerada como o principal fenômeno resultante da aplicação das tecnologias da informação, provocam nos operadores jurídicos as reações tradicionais de rejeição e desconfiança características dos novos fenômenos. A isto podemos somar a clássica reação dos juristas de que para tudo já existe uma previsão no direito objetivo, o que só contribui para reforçar na sociedade a sensação de impotência e ineficiência do sistema jurídico. A constante mutação da realidade mundial a qual estamos indissoluvelmente integrados exige respostas rápidas e um ordenamento jurídico permeável aos ventos que sopram da realidade.

O direito e seus profissionais não podem continuar inertes, parados no tempo, utilizando instrumentos oriundos do passado, enquanto ignoram as transformações pelas quais passa a sociedade e a construção de

⁷⁵ RODRIGUES, Horácio Wanderlei. *Ensino Jurídico e Direito Alternativo*. São Paulo: Editora Acadêmica, 1993, p.194.

⁷⁶ *Ibid.*, p.201.

novas formas de saber. É inegável que a discussão relacionada à busca de formas de se conferir justiça tributária ao sistema se encontra associada à questão da efetividade dos direitos humanos em nosso país e à conquista de avanços democráticos que preservem os valores fundamentais, requerendo uma mudança na postura dos próprios operadores jurídicos no momento de aplicação da lei.

4.2 Revisão de conceitos

No primeiro capítulo, abordou-se a questão relativa à falta de rigor terminológico na elaboração de alguns conceitos utilizados para a definição dos elementos do fato gerador da obrigação tributária, principalmente em relação aos conceitos de mercadoria e de serviços. Neste tópico, são sugeridas medidas que poderão contribuir para a eliminação dos problemas relacionados à imprecisão e inadequação da terminologia empregada no ordenamento jurídico tributário.

As modificações sugeridas fundamentam-se nos conceitos adotados pelo Código de Defesa do Consumidor. Parte-se do princípio de que qualquer modificação efetuada na legislação deve levar em consideração as soluções encontradas em países onde o comércio eletrônico tem um significado econômico mais expressivo. Com efeito, o recurso ao Código de Defesa do Consumidor faz-se necessário em virtude dos conceitos por ele adotados possuírem a necessária generalidade e abstração indispensáveis para compatibilizar a aplicação da lei à crescente complexidade e evolução do comércio eletrônico, fugindo desta maneira à elaboração de normas detalhistas e específicas que rapidamente se revelam obsoletas ante as manifestações da realidade.

Em primeiro lugar, a fim de eliminar o problema decorrente da imprecisão do conceito de mercadoria utilizado na redação da norma de direito tributário, torna-se necessário sua substituição pelo conceito de produto, dotado de maior precisão e amplitude, da forma como se encontra definido no

§ 1º do artigo 3º do Código de Defesa do Consumidor: *“produto é qualquer bem, móvel ou imóvel, material ou imaterial.”* Ao comentar este parágrafo, Arruda Alvim observa que:

“A marca característica do dispositivo é a sua abrangência. Com efeito, bens móveis ou imóveis, materiais ou imateriais são as duas grandes classificações de bens em que se assenta toda e qualquer outra. Em suma, para efeitos do Código do Consumidor, qualquer bem pode ser ‘produto’, desde que, evidentemente, seja objeto de relação de consumo.”⁷⁷

Por sua vez, também o conceito legal de serviço comumente utilizado pelo Direito Tributário não parece adequado para aplicação às transações efetuadas no âmbito da Internet. Como exposto anteriormente no capítulo III, nossa legislação tributária atual trabalha com listas de atividades para definição do fato gerador do tributo para fins de determinação da incidência do imposto sobre serviços. Ocorre que, com o avanço da teoria jurídica contemporânea, evoluímos para um conceito de serviço que não toma como único elemento apenas a atividade desempenhada.

Tem se tornado cada vez mais freqüente que o valor de determinados serviços seja estabelecido não mais pela atividade exercida pelo prestador mas sim pela utilidade obtida pelo tomador. Um exemplo claro é o dos programas de computador para serviços bancários em que seu valor é estabelecido pela utilidade que o banco terá na administração das operações de seus milhares de clientes e não na atividade exercida pelo prestador.

A adoção do critério da utilidade conduz a uma tributação muito mais ampla e justa, pois além de proporcionar maior isonomia em sua aplicação, nos permite fazer incidir o tributo sobre os valores reais de cada transação, ampliando o universo da tributação. Além disto, a adoção do conceito de serviço como utilidade irá facilitar a arrecadação do tributo e a determinação do aspecto espacial do fato gerador uma vez que a tributação irá

⁷⁷ ARRUDA ALVIM *et al.* *Código do Consumidor Comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p.36.

ocorrer não na jurisdição do fornecedor do serviço mas sim na do tomador, ou seja, a autoridade tributária competente e o sujeito passivo se encontrarão dentro da mesma jurisdição.⁷⁸ Nessa linha de raciocínio, a fim de permitir a tributação do universo dos serviços prestados por meio da Internet, torna-se necessária a substituição do critério de serviço como atividade para definição da matéria tributável pelo critério de serviço como utilidade. No plano normativo, a adoção da definição de serviço inscrita no parágrafo 2º do artigo 3º do Código de Defesa do Consumidor constitui-se na alternativa mais adequada:

“Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.”

A respeito da amplitude do conceito de serviço adotado pelo Código de Defesa do Consumidor, ARRUDA ALVIM tece o seguinte comentário:

“O § 2º do art. 3º, novamente refletindo a intenção do legislador em fornecer conceituações, como forma de facilitar a compreensão e o uso deste Código, define serviço como toda a atividade remunerada fornecida no mercado de consumo, incluindo expressamente entre elas as atividades de ‘natureza bancária, financeira, de crédito e securitária’, excetuando-se as derivadas de relações de caráter trabalhista.”⁷⁹

A utilização destes conceitos eliminaria mais uma barreira no caminho da busca de uma solução para o problema da determinação do

⁷⁸ GRECO, Marco Aurelio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p.95.

⁷⁹ ARRUDA ALVIM *et al.* *Código do Consumidor Comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p.37.

aspecto espacial do fato gerador da obrigação tributária no comércio de bens e serviços por meio da Internet.

4.3 Diretrizes para tributação do comércio eletrônico

Face à complexidade das questões envolvidas, a determinação do aspecto espacial do fato gerador do tributo no comércio de bens e serviços por meio da Internet haverá necessariamente de ser perseguida com a adoção de um conjunto de medidas e não por meio de ações isoladas. Em função desta constatação, afigura-se imprescindível a complementação das medidas sugeridas anteriormente, com o estabelecimento de diretrizes que lhes sirvam de parâmetro, visando a obtenção de um resultado satisfatório. As propostas a seguir descritas são o resultado de estudos promovidos pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE⁸⁰, em análises acerca do tema da tributação do comércio eletrônico⁸¹, especialmente quando houver a utilização instrumental da Internet.

A OCDE é uma organização composta por um grupo de 30 países responsáveis por dois terços da produção mundial de produtos e serviços, cujo objetivo principal é funcionar como *forum* mundial de discussão, estudos e desenvolvimento de pesquisas na área econômica que possam servir de orientação a seus países-membro, e também à comunidade internacional.

Durante a reunião da OCDE na cidade canadense de Ottawa, em 1998, foram estabelecidas as seguintes diretrizes⁸² para a tributação do comércio eletrônico:

a) os princípios tributários aplicáveis ao comércio tradicional são também aplicáveis ao comércio eletrônico no âmbito da Internet;

⁸⁰ Organization for Economic Co-operation and Development.

⁸¹ ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Tax Administration Aspects of Electronic Commerce: Responding to the Challenges and Opportunities*. In: http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/public_release.htm. Acessado em 22/03/2001.

⁸² ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, In: http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/frameworkke.pdf. Acessado em 22/03/2001.

b) as normas de tributação existentes⁸³ são suficientes para a aplicação destes princípios ao comércio eletrônico, sem que se exclua a necessidade de novas medidas legislativas ou administrativas, desde que provada sua necessidade e seu caráter não discriminatório em relação às transações eletrônicas;

c) a aplicação destes princípios deve ser implementada no sentido de manter a soberania fiscal dos países, de proporcionar a justa distribuição do produto da arrecadação dos tributos incidentes sobre o comércio eletrônico entre os países, e de evitar a dupla tributação ou a não-tributação.

Na mesma reunião, a OCDE identificou que os princípios gerais de direito tributário⁸⁴ aplicáveis ao comércio eletrônico seriam:

a) neutralidade: a tributação deve buscar a neutralidade e isonomia entre o tratamento dispensado ao comércio eletrônico e ao comércio tradicional. As decisões dos comerciantes devem ser motivadas por razões econômicas e não tributárias e os contribuintes em situações semelhantes devem ser objeto de níveis de tributação semelhantes.

b) eficiência: os custos de submissão ou de obediência à norma suportados pelos contribuintes e os custos administrativos das autoridades tributárias devem ser minimizados o tanto quanto possível;

c) certeza e simplicidade: a interpretação das regras tributárias deve ser clara e simples possibilitando aos contribuintes a antecipação de suas consequências, o que significa conhecer quando, onde e como os tributos serão lançados;

d) flexibilidade: os sistemas de tributação devem ser flexíveis e dinâmicos para permitir o acompanhamento do desenvolvimento tecnológico e comercial.

⁸³ Refere-se às normas tributárias americanas e européias, e não às brasileiras.

⁸⁴ ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, In: http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/framework.pdf. Acessado em 22/03/2001.

No campo dos tributos incidentes sobre o consumo, como no caso do IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado), os elementos centrais que devem servir de diretiva para a elaboração da estrutura normativa são os seguintes:

a) as normas de tributação do consumo relativo ao comércio exterior devem resultar em tributação na jurisdição do lugar em que o consumo tiver ocorrido, ou seja, do país onde estiver situado o consumidor e deve ser buscado o consenso internacional, por meio de acordos entre os países, quando ocorrerem situações em que o fornecedor direcionar o consumo a uma determinada jurisdição para obter uma tributação menos gravosa;

b) para a finalidade de tributação do consumo, o suprimento de produtos digitais não deve ser tratado como suprimento de mercadorias, no sentido que o direito civil atribui a este termo, de bem material;

c) se empresas ou outras organizações situadas num determinado país adquirirem serviços ou bens intangíveis de fornecedores do exterior, os países devem considerar o uso da tributação reversível, do lançamento de ofício ou de outros mecanismos equivalentes para conferir imediata proteção a suas receitas tributárias ou à competitividade dos fornecedores domésticos;

d) os países devem assegurar que sistemas adequados sejam desenvolvidos em cooperação com as organizações internacionais pertinentes e com participação das demais partes interessadas, e que esses sistemas não dificultem excessivamente a coleta dos tributos e a eficiência da entrega dos produtos e serviços aos consumidores.

No tratamento internacional do comércio exterior relativo aos serviços e aos bens intangíveis, devem ser levados em consideração os seguintes parâmetros:

a) a instituição de um sistema de tributação aplicável ao comércio internacional de serviços e bens intangíveis por meio da Internet pode ser melhor alcançada por:

I) definição mais precisa do princípio da tributação no local de consumo;

II) identificação dos mecanismos de arrecadação que sejam apropriados à operação prática de tal princípio;

b) O local de consumo deve ser definido, em se tratando de transações entre empresas (B2B), tomando-se como referência a jurisdição onde estiver localizado o destinatário, e nas transações de empresa para consumidor (B2C), tomando-se como referência a jurisdição usual da residência do consumidor.

Neste contexto, pode-se concluir que as regras para tributação do consumo relativo ao comércio eletrônico internacional devem resultar em tributação na jurisdição em que o consumo tiver lugar. Com a utilização do mecanismo de tributação no lugar do consumo poderia ser melhor assegurada a indispensável certeza jurídica bem como a eficácia na arrecadação, e evitada a dupla tributação ou a não-tributação mesmo que não-intencional, a qual poderia ocorrer quando dois países fixassem como aspecto espacial do fato gerador elementos incompatíveis: por exemplo, quando um país adotasse a tributação no lugar de origem e outro a tributação do produto ou serviço no lugar de destino.

No caso de suprimento internacional de produtos materiais ou tangíveis, o lugar onde ocorreu o consumo pode ser definido com base no endereço para entrega. Se o tributo não foi de outra maneira qualquer recolhido as autoridades alfandegárias podem coletá-lo no momento em que os produtos tangíveis importados adentrem o território de sua jurisdição sem que isto prejudique excessivamente a coleta das receitas ou a eficiência da entrega dos produtos, constituindo-se em diligência simples.

De uma maneira geral, também os serviços podem ser enquadrados em duas categorias: a dos tangíveis, quando o lugar do consumo possa ser facilmente identificado, e a dos intangíveis, quando o lugar do consumo seja incerto. Embora essa classificação não seja técnica, serve para demonstrar que podem surgir dificuldades na determinação do local do

consumo em relação a certas transações. Exemplos de serviços tangíveis podem ser os daqueles relacionados a áreas territoriais específicas, como a construção e o transporte, bem como aqueles relacionados a atividades físicas, como o de restaurantes e cabeleireiros. Cada um desses serviços ou são materialmente executados ou tem lugar em um espaço físico específico e são normalmente considerados como consumidos no lugar em que o consumidor ou comprador está localizado. Por outro lado, alguns serviços passíveis de entrega eletrônica são considerados intangíveis e consequentemente representam um desafio para a definição do local onde foram consumidos. É o caso de produtos baixados digitalmente (*download*) ou entregas eletronicamente por meio da Internet, em que não há endereço físico de entrega no qual o fornecedor possa se amparar, o que conseqüentemente tem o potencial de ocasionar dificuldades tanto para as autoridades tributárias quanto para os fornecedores. Neste contexto, por um exame sob o aspecto exclusivo do consumo, os serviços intangíveis devem ser considerados como consumidos no local onde o consumidor realmente consumiu ou utilizou o serviço, independentemente de considerações tais como lugar de celebração do contrato, local de pagamento, ou localização do consumidor ou do fornecedor no momento do fornecimento. Neste caso, a tributação deve ser em princípio de competência do país no qual o consumo realmente tiver lugar, tanto no caso do comércio de empresa para empresa (B2B) como no caso de empresa para consumidor (B2C).

Entretanto, a natureza global do comércio eletrônico aliada à mobilidade dos serviços de telecomunicação, ocasiona dificuldades para que se atribua efetividade à determinação do aspecto espacial do fato gerador do tributo, examinado sob o ponto de vista exclusivo do consumo. Pode-se citar o seguinte exemplo: uma empresa americana celebra contrato com uma empresa brasileira para a prestação de serviço de consultoria nas filiais desta última na Argentina. Existem neste caso duas alternativas para definição do local de consumo:

a) pode-se definir o local de consumo como sendo o lugar da sede da empresa brasileira, uma vez que os serviços foram contratados em benefício da empresa em sua totalidade, e não apenas das filiais;

b) pode-se definir o local de consumo como sendo o local de cada uma das filiais da empresa brasileira em território argentino, uma vez que os serviços de consultoria foram efetivamente utilizados nelas.

Mencione-se ainda o seguinte exemplo: uma empresa francesa celebra contrato com uma empresa árabe para prestação de serviços entregues eletronicamente. Os funcionários da empresa árabe utilizam computadores portáteis e os serviços são entregues em qualquer parte do mundo onde estiverem trabalhando. Neste caso, o lugar do consumo poderá ser considerado como sendo qualquer país do mundo em que um funcionário da empresa utilizar o serviço.

De fato, um critério de tributação baseado exclusivamente no lugar do consumo pode resultar em significativos custos para os fornecedores (como por exemplo determinar o exato local do consumo) e dificuldades administrativas para as autoridades tributárias (identificar e verificar os fornecimentos tributáveis). Em referência específica a esta situação, o grupo de estudos tecnológicos da OCDE tem recomendado aos governos que permaneçam atentos para uma possível mudança em direção à tributação no local de consumo real, em virtude da entrada em operação de uma nova geração de dispositivos tecnológicos que poderão a médio prazo determinar o local do consumo no momento da realização de uma compra on-line.

Diante da realidade atual, no caso de transações de empresa para empresa (B2B) constata-se a vantagem de considerar os serviços intangíveis como consumidos no local em que a empresa tomadora possui seu estabelecimento. Quando houver mais de um estabelecimento da mesma empresa em diferentes locais, deve ser considerado como local do consumo o estabelecimento do tomador (sede, filial, escritório) para o qual o serviço foi fornecido.

Em certas circunstâncias, as autoridades tributárias poderão utilizar um critério diferente para a determinação do local do consumo a fim de assegurar que a estrutura da empresa ou a mobilidade das comunicações não seja utilizada para evitar a tributação por meio de operações em estabelecimentos situados em países de nenhuma ou pouca tributação. Neste contexto, de maneira alguma deve ser desprezada a importância do exame dos contratos relativos à transação para a determinação do aspecto espacial do fato gerador da obrigação tributária.

Por outro lado, no campo das transações de empresa para consumidor (B2C), a opção mais viável seria a de definição da legislação tributária aplicável como sendo a do local em que o consumidor tiver seu domicílio civil, entendido como o local onde ele estabelece sua residência com ânimo definitivo; esta definição é a que efetivamente pode ser considerada como a mais exequível. Se porventura o consumidor tiver mais de uma residência, o local do consumo deve ser considerado como sendo aquele em que ele passar a maior parte de seu tempo. Segundo a OCDE o critério de determinação do aspecto espacial do fato gerador como sendo o local do domicílio do consumidor é um avanço significativo no sentido de conferir um tratamento neutro tanto às transações eletrônicas quanto às formas tradicionais de comércio. Para fixação do conceito de lugar de domicílio, podemos defini-lo como sendo a residência declarada pelo consumidor ao fornecedor, o lugar de residência constante nos dados do cartão de crédito, ou o lugar onde se localizar o servidor da Internet ou provedor de serviço.

No âmbito dos recursos tecnológicos, a tecnologia atual ainda se revela incapaz de oferecer soluções satisfatórias para a identificação do lugar do consumo no caso de transações de empresa para consumidor, e outras alternativas somente serão viáveis a médio prazo. De qualquer forma, estas escolhas devem sempre ser feitas levando-se em consideração fatores como simplicidade de operação, efetividade, precisão e viabilidade tecnológica. Neste aspecto, a OCDE desaconselha a utilização de dados fornecidos pelas empresas de cartão de crédito para determinação do aspecto espacial do fato

gerador pelo fato da possível perturbação que tal medida provocaria no fluxo das transações on-line, o que serviria de estímulo para o desenvolvimento de métodos alternativos de pagamento. Em relação à alternativa de determinação do aspecto espacial com base no número do provedor de Internet do consumidor, encontraríamos limites em termos de confiabilidade e capacidade de manipulação de tais dados.

No curto prazo, existem algumas soluções práticas que podem ser utilizadas para atender às necessidades de arrecadação dos Estados, sem provocar impactos negativos sobre a capacidade das empresas de praticar e desenvolver o comércio eletrônico, ou gerar elevados custos de submissão às normas. As soluções provisórias viáveis não precisam necessariamente ser baseadas em mecanismos tecnológicos. Cite-se como exemplo, entre outras alternativas, a criação de um banco de dados interno pelas empresas, ou de um cadastro de informações de acesso público ou comercial. Estas alternativas devem levar em consideração inclusive a crescente sensibilidade do consumidor acerca de questões relacionadas à privacidade e proteção de dados, e a receptividade das indústrias a estas questões. Constata-se que os projetos empresariais refletem estas preocupações e os empresários mostram-se relutantes em coletar mais informações dos consumidores além das que são necessárias à concretização de seus objetivos comerciais.

Deve ser ressaltado que o campo das transações eletrônicas empresa-consumidor (B2C) é o que apresenta maiores dificuldades para a determinação do aspecto espacial do fato gerador da obrigação tributária. No momento atual, este setor representa uma pequena parcela do comércio eletrônico total, e a resposta aos problemas relacionados a este segmento deve ser proporcional a sua importância.

4.4 Criação de um imposto sobre o consumo nos moldes do IVA

A simples adequação terminológica e a adoção das diretivas e princípios assinalados anteriormente no âmbito do comércio eletrônico, não é

por si só suficiente para resolver o problema da determinação do aspecto espacial do fato gerador da obrigação tributária tratado nesta dissertação.

O aumento das transações comerciais efetuadas por meio do comércio eletrônico exige a implantação de uma estrutura normativa capaz de acompanhar a dinâmica da evolução deste ambiente, sob pena da ocorrência de uma provável perda de arrecadação em decorrência do desaparecimento virtual das fronteiras territoriais que limitavam a expansão deste mercado, e também pelo fato de que os serviços e os bens incorpóreos estão se constituindo em uma parcela de valor e volume crescentes do comércio internacional.

Nesta ordem de idéias, verifica-se a necessidade de uma reforma do sistema da tributação indireta, instituindo-se no âmbito da Internet um único imposto nos moldes do IVA - Imposto sobre o Valor Agregado⁸⁵, tal qual implantado na Comunidade Econômica Européia.⁸⁶ O IVA foi introduzido em 1970 na Comunidade Econômica Européia, em substituição aos vários impostos incidentes sobre a produção e o consumo existentes até então. O IVA foi instituído por se constituir numa espécie de tributo indireto que impede a ocorrência de cobrança cumulativa e que permite a determinação exata do montante do imposto a ser cobrado no preço dos bens e serviços, atuando como fator de estímulo às transações comerciais. Por se constituir num imposto de técnica avançada, o IVA assegura uma maior neutralidade na tributação e constitui um sistema com maior potencialidade de obtenção de receitas, uma vez que é cobrado em todas as fases de produção. O IVA não favorece nem desfavorece a união ou a separação das operações das unidades produtivas. Na medida em que o valor tributável é, em princípio, o preço efetivo da transação, e não a estimativa de um valor praticado em um mercado específico, evitam-se as dúvidas sobre a determinação desse valor e dificulta-se a manipulação dos valores tributáveis, com claras vantagens no

⁸⁵ Também denominado de Imposto sobre o Valor Acrescentado.

⁸⁶ COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPÉIAS. *Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council Amending Regulation (EEC) No 218/92 on Administrative Co-operation in the Field of Indirect Taxation (VAT)*. COM(2000) 349 final. In: http://europa.eu.int/ISPO/ecommerce/legal/documents/com2000_349. Acessado em 15/04/2001.

plano da neutralidade fiscal. Incidindo sobre a generalidade dos operadores econômicos, ao contrário dos impostos que concentram o seu ponto de impacto num estágio específico da produção, o peso do IVA dilui-se por um maior número de operadores, desestimulando assim a evasão e a fraude e tornando o funcionamento eficaz do imposto compatível com taxas relativamente elevadas.

Entre as principais características do IVA destacam-se o fato de se tratar de um imposto geral sobre o consumo diretamente proporcional ao preço dos produtos e dos serviços, cobrado de forma fracionada em cada fase do circuito econômico e dotado de neutralidade:

a) é um imposto geral porque deve incidir em regra sobre todas as atividades econômicas de produção e distribuição de produtos, assim como sobre as prestações de serviços;

b) é um imposto sobre o consumo porque deve incidir sobre o valor dos produtos e serviços adquiridos pelos consumidores finais;

c) é um imposto proporcional ao preço porque permite a determinação do montante da carga tributária real correspondente a cada fase do circuito econômico;

d) é cobrado de forma não-cumulativa, fracionada, porque prevê um mecanismo que permite ao sujeito passivo deduzir do imposto devido o montante do imposto que foi pago anteriormente por outros sujeitos passivos relativamente às compras que efetuou para aplicação em sua atividade.

O IVA permite o alargamento da tributação das transações em relação ao campo da prestação de serviços o que evidencia a amplitude de sua capacidade de geração de receita. Este alargamento da base de incidência da tributação do consumo é o único caminho para compatibilizar a necessidade de aumento das receitas tributárias com o princípio de justiça na tributação, a fim de que o poder de tributar não seja exercido de forma a provocar distorções na carga tributária dos contribuintes e, em última análise, tampouco como estímulo à sonegação e à migração para a economia informal, com a conseqüente diminuição da arrecadação.

O IVA visa tributar a totalidade do consumo de produtos e serviços, abrangendo na sua incidência todas as fases do circuito econômico, desde a produção ao varejo, com a limitação da base tributável ao valor acrescentado ou adicionado em cada fase. Calcula-se o valor do tributo devido por cada operador econômico utilizando-se o método de crédito de imposto, que pode ser resumido na seguinte operação: aplica-se a alíquota do imposto ao valor global das transações da empresa, em determinado período, e deduz-se do montante obtido o valor do imposto por ela pago nas compras desse mesmo período, revelado nas respectivas faturas de aquisição. O resultado representa o valor do imposto a ser efetivamente pago ao Estado.

Como o IVA é aplicado de um modo geral e uniforme em todo o circuito econômico, pressupõe-se a repercussão total do imposto para as etapas posteriores, correspondendo a uma tributação efetuada de uma só vez na fase varejista. Desta forma, o método de crédito do imposto assegura que os bens utilizados por uma empresa na produção não sejam objeto de uma carga tributária distorcida: as aquisições são tributadas, mas dão lugar a restituição imediata no respectivo período de pagamento, assegurando a observância do princípio da neutralidade uma vez que a carga tributária será a mesma para todas as empresas envolvidas na transação. Com sua implantação, verifica-se de imediato a ampliação do campo de incidência tributária: com o IVA, ocorrerá uma ampliação do número de contribuintes do imposto, uma vez que serão incorporados também os prestadores de serviços e varejistas, abrangendo categorias de contribuintes que pelo sistema tradicional muitas vezes se situam à margem da tributação.

A adoção do IVA vai implicar em um passo na direção dos modelos de tributação mais avançados utilizados pelos países europeus, facilitando a construção de uma base mais ampla de tributação e dotando o país de um imposto de maior eficiência e justiça tributária.

Os ajustes para obtenção do equilíbrio financeiro entre as unidades da Federação ficariam a cargo do Poder Legislativo, por meio da implantação de um mecanismo de repartição das receitas tributárias geradas

pela aplicação do IVA sobre os produtos e serviços comercializados por meio da Internet. Desta forma, a atribuição da incumbência de repartição das receitas geradas pelo IVA ao Poder Legislativo da União, formado por representantes eleitos pelos cidadãos para defesa dos interesses coletivos da Federação e não dos interesses de um ou outro Estado em particular, proporcionaria o tratamento da questão com a devida participação de todas as entidades estatais interessadas.

No âmbito da União Européia e para efeito de tributação pelo IVA, ou seja, de incidência da legislação do imposto sobre o consumo, os produtos fornecidos por meio eletrônico, sem um suporte físico, não são considerados como bens, e sim como prestações de serviços. Por outro lado, a prestação de serviços por meio eletrônico não abrange o fornecimento de bens digitais em um suporte material, como por exemplo a entrega de CD's ou DVD'S. As normas que regem a aplicação do IVA pela Comunidade Econômica Européia à prestação de serviços⁸⁷ (incluindo-se os bens digitais) fornecidos por meios eletrônicos são em resumo as seguintes:

a) em relação aos serviços prestados por um fornecedor situado fora da União Européia a um destinatário situado dentro da União Européia, o aspecto espacial do fato gerador da obrigação tributária será considerado como sendo o território da União Européia, tributando-se os serviços pelo IVA;

b) quando se tratar de prestação de serviços feita por um prestador situado dentro da União Européia a um destinatário situado fora da União Européia, os serviços em questão não estarão sujeitos à incidência do IVA;

c) no caso de um fornecedor dentro da União Européia prestar os serviços a um sujeito passivo situado em outro Estado-membro, o lugar de situação do destinatário será competente para a cobrança do tributo;

⁸⁷ COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. *Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council Amending Regulation (EEC) No 218/92 on Administrative Co-operation in the Field of Indirect Taxation (VAT)*. COM(2000) 349 final. In: http://europa.eu.int/ISPO/ecommerce/legal/documents/com2000_349. Acessado em 15/04/2001.

d) caso um fornecedor preste o serviço a um sujeito passivo situado no mesmo Estado-membro, ou a um particular situado dentro da União Européia, o local de ocorrência do fato gerador será aquele em que o fornecedor se encontra estabelecido.

No plano normativo, estes princípios são capazes de garantir a incidência da norma tributária à maior parte das transações efetuadas no âmbito do comércio eletrônico por meio da Internet.

4.5 Sistemas de arrecadação de tributos

Para a determinação do aspecto espacial do fato gerador do tributo no comércio de bens e serviços por meio da Internet é necessário que se confira efetividade aos sistemas de arrecadação tributária, tornando-os aptos para a captação das diversas manifestações de capacidade contributiva, inclusive nas transações efetuadas entre sujeitos passivos domiciliados e não domiciliados em um determinado território ou jurisdição.

Com este objetivo, a seguir são descritas cinco espécies de sistemas de arrecadação de tributos compatíveis com a definição do lugar de ocorrência do fato gerador abordadas anteriormente, mencionados em estudos da OCDE.⁸⁸ Cada um desses sistemas de arrecadação foi avaliado levando-se em consideração sua viabilidade de implementação, efetividade em capturar produtos intangíveis e serviços importados, custo de submissão a suas normas para os empresários, e o custo de administração para os governos. São eles: auto-lançamento/ônus reverso, registro, tributação na origem e transferência, arrecadação por conta de terceiros e dispositivos tecnológicos.

⁸⁸ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*. In: http://www.oecd.org/daf/ffa/e_com/frameworke.pdf. Acessado em 22/03/2001.

4.5.1 Auto-lançamento/ônus reverso

Por meio do sistema de auto-lançamento ou ônus reverso, o destinatário é obrigado a calcular o valor do tributo incidente sobre os produtos e serviços, e remeter este valor arrecadado para as autoridades tributárias competentes. Atualmente, este sistema está sendo usado por vários países membros da OCDE em transações empresa-empresa (B2B) e tem demonstrado ser viável e efetivo, implicando ainda em baixos custos administrativos e de submissão das empresas às normas de arrecadação. Este mecanismo de coleta pode ser considerado como modelo para transações empresa-empresa (B2B), não demandando qualquer desafio tecnológico para sua implementação. Entretanto, em relação às transações empresa-consumidor (B2C), trata-se da opção menos prática de uma perspectiva tecnológica, tendo demonstrado ser pouco efetivo para a arrecadação de tributos nesse segmento.

Como exposto anteriormente, para o comércio empresa-empresa (B2B), o sistema de auto-lançamento/ônus reverso é uma opção viável no curto prazo, mas não se pode relegar a um segundo plano o objetivo de implantação de mecanismos tecnológicos de arrecadação a longo prazo.

4.5.2 Registro

Pelo sistema de registro, os fornecedores não-residentes seriam obrigados a efetuar seu registro junto às autoridades tributárias do país para o qual vão fornecer seus produtos e/ou serviços, ficando responsáveis pelo lançamento, cobrança e remessa do tributo sobre o consumo para aquele país. De um ponto de vista administrativo, esta opção é viável, efetiva e assegura igualdade de condições em relação à tributação do comércio

tradicional. As dificuldades aparecem no momento de identificação dos fornecedores não-residentes, bem como no de estabelecer exigências de registro e impor obrigações aos não-residentes; além disso, esta opção pode significar um acréscimo nos custos de administração e arrecadação tributárias.

Deve ser mencionado que o registro irá implicar em significativos custos de submissão às normas para os fornecedores não-residentes, particularmente para aqueles que fornecem suprimentos a vários países, com pequeno valor de vendas em cada um deles. Outra desvantagem é que, pelo sistema de registro, os custos empresariais de submissão às normas para os fornecedores não-residentes seriam tanto mais altos quanto maior fosse o número de países distintos para os quais fossem efetuadas vendas. Sob o ponto de vista tecnológico, sua adoção iria implicar na necessidade de dotar os sistemas de transações comerciais de maior complexidade, capacitando-os para o processamento dos dados indispensáveis ao funcionamento do sistema de registro.

Uma das soluções encontradas para a redução dos custos de pagamento/arrecadação de tributos decorrentes da implantação do sistema de registro seria a adoção de limites a partir dos quais seria exigido o cumprimento de determinadas obrigações às empresas. Estes limites seriam de três espécies: limites para a obrigatoriedade de registro, limites para tributação de vendas à distância, e limites para submissão a regime de tributação simplificado ou obrigatoriedade de prestação de informações. A fixação dos limites seria feita de forma a assegurar que o custo de submissão aos sistemas de arrecadação de tributos fosse eliminado quando se tornasse tão alto a ponto de reduzir ou eliminar o incentivo à continuidade da atividade empresarial, como por exemplo no caso das micro/pequenas empresas. O estabelecimento de limites também poderia funcionar como instrumento de redução de custos fixando-se um certo número de operações acima do qual a obrigatoriedade do registro passaria a ser compulsória. Isto seria de grande importância quando o conjunto da atividade em foco representasse parcela substancial da economia local.

Sob este ângulo, pode-se afirmar que a principal desvantagem do estabelecimento de limites para registro é o risco de ruptura da isonomia entre os contribuintes situados acima e abaixo dos limites. Uma das vantagens é que o sistema de limites pode contribuir para a redução dos custos de arrecadação de tributos ao permitir às autoridades administrativas fiscais a concentração de recursos e atividades em segmentos mais expressivos nos quais o retorno seja mais alto. Uma substancial redução dos custos de implantação deste modelo seria possível com a disponibilização de informações on-line em fontes baseadas na Internet, o que seria factível em função da tecnologia atualmente disponível. Deve ser reconhecido que o modelo de limites é bastante praticado internacionalmente, sendo recomendável sua aplicação de maneira não discriminatória.

Em relação ao comércio empresa-consumidor (B2C), a adoção de um sistema de registro simplificado e provisório seria a melhor solução de curto prazo para esta espécie de transações, utilizando a simplificação como elemento chave para a obtenção de altos níveis de adesão ao sistema de registro. Os fornecedores não-residentes em um determinado país seriam obrigados a efetuar o registro por meio de um procedimento eletrônico simplificado no qual incluiriam apenas dados básicos como por exemplo nome, endereço e natureza do negócio. Neste sistema simplificado de registro, a responsabilidade pela prestação de contas dos tributos arrecadados ficaria por conta do fornecedor. Os requerimentos de informação sobre os tributos arrecadados devem ser simples e claros, incluindo um método de cálculo direto pela simples aplicação de uma alíquota sobre a base de cálculo.

Ressalte-se que por meio deste sistema de registro simplificado não seria possível a recuperação integral dos dados relativos à arrecadação, uma vez que ele seria baseado na boa-fé dos comerciantes. Apenas se um comerciante responsável pelo registro simplificado não demonstrasse estar empreendendo esforço razoável para a correta determinação dos valores sujeitos à incidência tributária é que haveria o descredenciamento desse comerciante como responsável pela arrecadação, e até mesmo a adoção de

medidas punitivas para desestimular as tentativas de fraude. O certo é que a equação que proporciona o bom funcionamento deste sistema de registro simplificado coloca de um lado a boa-fé e os esforços dos comerciantes no cumprimento das regras de tributação e do outro a confiança das autoridades tributárias nos relatórios elaborados pelos comerciantes registradores. Com a adoção do sistema de registro simplificado, e uma vez que a atividade de arrecadação ficaria por conta de terceiros, as autoridades tributárias poderiam concentrar seus esforços em supervisão do sistema e na identificação dos sonegadores, assim como em alertar os comerciantes inconscientes de sua responsabilidade na prestação de informações e na remessa da arrecadação.

É preciso ressaltar que o comércio eletrônico na modalidade empresa-consumidor (B2C) começa a dar agora seus primeiros passos, estando no estágio inicial, devendo haver uma avaliação crítica para apurar se os custos irão ser compensatórios em função do volume de receitas tributárias a ser arrecadado no momento atual.

A União Européia⁸⁹ adota as seguintes medidas de registro para fins de tributação do comércio eletrônico:

a) em caso de fornecimento a comerciantes situados dentro da União Européia, estes ficarão responsáveis pelo recolhimento do IVA. Desta forma, o registro para fins de tributação somente será necessário no caso do fornecimento se destinar a um consumidor privado, que não é sujeito passivo do imposto;

b) o registro não é obrigatório para aqueles fornecedores não-residentes na União Européia cujo volume de negócios seja inferior a 100.000 euros;

c) o registro é efetuado em um único lugar, permitindo ao fornecedor cumprir aí todas suas obrigações.

⁸⁹ COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. *Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council Amending Regulation (EEC) No 218/92 on Administrative Co-operation in the Field of Indirect Taxation (VAT)*. COM(2000) 349 final. In: http://europa.eu.int/ISPO/ecommerce/legal/documents/com2000_349. Acessado em 15/04/2001.

4.5.3 Tributação na origem e transferência

A tributação na origem (lugar onde se situa o fornecedor) e transferência do valor arrecadado é um mecanismo alternativo à opção do sistema de registro obrigatório e que pode reduzir significativamente os custos de submissão associados a este último. Por este sistema, a empresa fornecedora arrecadaria o tributo sobre o consumo ao exportar para não-residentes e remeteria o valor para as autoridades fiscais locais, as quais se encarregariam de transferi-lo às autoridades fiscais do país onde ocorreu o consumo. O significativo aumento no custo de administração, somado à necessidade de acordos internacionais para assegurar a observância das normas relativas à arrecadação e transferência de receitas, coloca a viabilidade desta opção em questão, pelo menos no curto a médio prazo.

De uma perspectiva puramente tecnológica, deve ser observado que esta alternativa é viável uma vez que a tecnologia necessária já se encontra disponível para aplicação. Os custos administrativos, por exemplo, podem ser minimizados pelo uso de redes inteligentes, as quais poderiam remeter os valores para as autoridades tributárias pertinentes.

Esse modelo permite ainda uma variação consistente na introdução de uma terceira parte de confiança para encarregar-se da função de arrecadação do tributo. No entanto, esta variante possui algumas questões nebulosas como a partilha dos custos decorrentes da operação do sistema.

4.5.4 Arrecadação por conta de terceiros

Por este sistema, terceiras partes (como por exemplo as instituições financeiras) fariam a coleta dos tributos sobre o consumo nos pagamentos efetuados entre fornecedores e consumidores de produtos e

serviços. Em seguida, os terceiros remeteriam o tributo para o país onde ocorreu o consumo. A adoção deste sistema iria envolver custos significativos de implantação e modificar fundamentalmente o modo de operação da maioria dos sistemas de arrecadação de tributos. O grande problema deste modelo está na viabilidade da transferência do ônus da coleta para uma terceira parte. É fácil constatar que para um funcionamento mais eficiente do sistema, essa responsabilidade arrecadatória de terceiros não poderia ser imposta unilateralmente, devendo ser buscada uma participação voluntária dos terceiros segundo as características de funcionamento dos mercados. Para obtenção do grau de voluntariedade desejado, os países podem adotar artifícios como o oferecimento de incentivos apropriados que estimulem a adesão dos terceiros.

4.5.5 Sistemas baseados em instrumentos tecnológicos

Inicialmente, cumpre observar que a adoção de um sistema de coleta de tributos baseado em instrumentos tecnológicos requer o uso de programas de computador à prova de violação, os quais calculariam automaticamente o tributo devido e o remeteriam por meio de uma instituição financeira ou de terceiros para a jurisdição pertinente.

A atividade de controle e verificação do sistema pelas autoridades administrativas do país de localização dos fornecedores poderia ser regulada por meio de acordos bilaterais, os quais assegurariam também os interesses do país para o qual o tributo seria enviado. Neste campo, a OCDE concluiu que os provedores do setor privado estariam mais capacitados para o desenvolvimento dos programas de computador, com o devido investimento por parte das autoridades tributárias.

Este modelo pode ser uma opção para o médio/longo prazo, sendo mesmo recomendável que se dê prioridade à avaliação do potencial e

da viabilidade de implantação de mecanismos de arrecadação de tributos baseados em instrumentos tecnológicos. O que é preciso deixar bem claro é que a tecnologia não é capaz de resolver por si só as questões enfrentadas pelas autoridades fiscais, mas constitui-se em importante auxílio no desenvolvimento de instrumentos alternativos de arrecadação de tributos.

Não se pode inclusive descartar a opção de que a solução mais eficaz se encontre na combinação dos vários modelos estudados até agora, com a participação de terceiros, das autoridades tributárias e com o emprego de soluções tecnológicas. Por outro lado, estes modelos não podem ser considerados como mutuamente exclusivos, uma vez que é possível a exploração de modelos híbridos, dependendo da verificação das circunstâncias de fato caso a caso. Além disso, é essencial que se tenha sempre em mente que qualquer passo no sentido da adoção imediata de um dos modelos anteriormente citados deve ser tomado evitando-se o comprometimento de soluções de longo prazo.

Acordos de cooperação com autoridades estrangeiras seriam desejáveis para atribuição de responsabilidade solidária aos registradores e aos consumidores na prestação das informações solicitadas. O que não pode ser esquecido é que estas alternativas são provisórias e que certamente serão aperfeiçoadas ou substituídas por instrumentos dotados de maior efetividade que surgirão no futuro.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A principal função de um sistema tributário na estrutura do Estado-nação diz respeito à arrecadação de receitas que irão concretizar a satisfação dos interesses coletivos, por meio de políticas públicas voltadas ao desempenho das funções estatais básicas e à promoção do crescimento econômico, da geração de empregos, da redistribuição de renda e do estímulo à concorrência.

Uma vez que se trata de elemento essencial do fato gerador da obrigação tributária, inserindo-se portanto dentro do campo de abrangência do princípio da legalidade, para que seja possível a instituição e arrecadação de um tributo torna-se imprescindível a determinação de seu aspecto espacial.

O aspecto espacial pode ser conceituado como o território físico onde se considera ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, limitando-o no espaço. Muitas vezes não é mencionado explicitamente na norma instituidora do tributo, mas fixado indiretamente como efeito da aplicação do princípio da competência tributária, podendo ser estendido ou reduzido na mesma proporção que este.

Em nosso ordenamento jurídico, há três modos de determinação do aspecto espacial do fato gerador da obrigação tributária:⁹⁰

a) existem impostos em que o aspecto espacial tem ocorrência em pontos predeterminados e de número reduzido, e podemos tomar como exemplo as repartições alfandegárias no caso do imposto de importação, no

⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999, p.254-255.

qual a norma tributária especifica minuciosamente as localidades habilitadas a receber os bens importados;

b) por outro lado, ao tratar dos impostos que oneram a propriedade predial e territorial o legislador não fixa lugares exclusivos, não circunscreve o aspecto espacial a uma região limitada do território nacional, mas prevê intervalos territoriais, extensos e dilatados, podendo este ocorrer em qualquer de seus pontos;

c) por fim, temos tributos, como o IPI ou o ICMS, em que a norma tributária é genérica não mencionando expressamente nenhum local em particular como o de ocorrência do aspecto espacial do fato gerador da obrigação tributária, sendo sua determinação decorrente do recurso às normas definidoras de competência e ao princípio da territorialidade, que impõe a aplicação da lei federal a todo o território nacional, das leis estaduais ao território dos Estados-membro e das leis municipais ao território do respectivo município.

Além dos conflitos e dificuldades gerados pela imprecisão e generalidade com que o aspecto espacial do fato gerador é definido pela lei, muitos dos termos utilizados na redação das normas de competência tributária não são adequados para a captação das manifestações de capacidade contributiva que surgiram com a utilização comercial da Internet.

O termo *mercadoria*, utilizado pela lei na redação da norma instituidora do ICMS,⁹¹ vem sendo tradicionalmente definido pelo direito brasileiro como “*coisa móvel objeto de mercancia*”. Ocorre que o conceito de “*coisa móvel*” refere-se a um bem material, tangível, não se enquadrando nesta categoria muitos dos produtos imateriais ou intangíveis comercializados por meio da Internet, excluindo-os desta forma do campo de incidência tributária.⁹²

A adoção do conceito de serviço como atividade se revela inadequada para a tributação dos serviços de qualquer natureza no território municipal, pelo fato de que este critério não reflete a realidade de cada

⁹¹ Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

⁹² GRECO, Marco Aurelio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p.53.

transação uma vez que tem se tornado cada vez mais freqüente que o valor real de um serviço seja estabelecido não mais pela atividade exercida pelo prestador, mas sim pela utilidade obtida pelo tomador.

A afirmação de que as normas de tributação existentes em nosso ordenamento jurídico são suficientes para aplicação ao comércio de bens e serviços por meio da Internet sem que haja necessidade de grandes alterações só é válida se tomarmos como referência o sistema tributário europeu ou o americano.

Constata-se que o sistema tributário nacional necessita de reformas urgentes que dificultem a prática de sonegação e revertam o estímulo à migração para a economia informal, dotando-o de maior simplicidade e eficiência, com a redução da carga tributária e do número de tributos a fim de conferir-lhe maior racionalidade econômica.

O momento histórico contemporâneo pode ser caracterizado pelo surgimento de um novo paradigma tecnológico organizado em torno das tecnologias da informação,⁹³ no qual a principal fonte de produtividade e de riqueza se encontra na geração, no processamento e na aplicação da informação.

A Internet é o produto da aplicação das tecnologias de processamento da informação que melhor simboliza as transformações e o impacto social que essas tecnologias provocaram em relação aos conceitos de espaço e de tempo. Pelas próprias características com que foi originalmente concebida, a Internet é e continuará sendo uma rede de arquitetura aberta, sem um ponto central de controle e processamento, o que dificulta seriamente qualquer tentativa de normatização.

Com a utilização da Internet como veículo do comércio de bens e serviços, verifica-se que um número crescente de situações têm se situado fora do alcance das fronteiras territoriais e da capacidade regulatória do Estado-nação, proporcionando condições para que os agentes econômicos escapem ao cumprimento das normas de direito público, especialmente as de

⁹³ CASTELLS, Manuel. *A Sociedade em Rede*. v. 1. São Paulo: Paz e Terra, 1999, p.49-70.

direito tributário e econômico, o que ocasiona sérios danos ao interesse coletivo.

Um dos princípios fundamentais na construção da dogmática jurídica é justamente o de soberania, princípio este que sofre um processo de relativização no seu significado tradicional de poder exclusivo, independente, supremo e inalienável⁹⁴ em função da desterritorialização produzida pela dinâmica das inovações resultantes da aplicação das tecnologias da informação e do desenvolvimento da Internet.

Estas inovações também têm provocado a superação da tributação tradicional do comércio construída a partir de divisões territoriais denominadas de fronteira, seja ela nacional, estadual ou municipal, concebida como o local físico de entrada em um determinado território, uma vez na esfera das relações comerciais por meio da Internet enfrenta-se sérias dificuldades para determinar em que espaço ocorre a produção ou o consumo bem como para identificar quem é o consumidor e quem é o fornecedor, tomando forma uma nova realidade constituída de bens imateriais ou intangíveis.⁹⁵

Neste contexto, o desenvolvimento do comércio eletrônico de bens e serviços por meio da Internet tem provocado um crescente decréscimo no volume de receitas arrecadadas pelo Estado, uma vez que os novos produtos e serviços característicos da rede, em virtude de sua natureza preponderantemente imaterial e de sua produção transnacional, não se prendem a um território específico, escapando ao controle físico convencional.

Na abordagem das questões relacionadas à aplicação da legislação tributária no âmbito do comércio eletrônico e à determinação do aspecto espacial do fato gerador deve-se ter em mente que se por um lado a normatização excessiva pode paralisar a atividade econômica, por outro lado a ausência de normas pode ser igualmente danosa para os interesses da sociedade.

⁹⁴ FARIA, José Eduardo. *O Direito na Economia Globalizada*. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p.9.

⁹⁵ GRECO, Marco Aurelio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p.49.

Partindo desta premissa, somente com a adoção de um conjunto de medidas e não com ações isoladas será possível adequar a legislação tributária para o acompanhamento da dinâmica das mudanças que estão ocorrendo na estrutura da sociedade.

Inicialmente, é necessário que haja uma mudança na atuação conservadora e apegada a rígidos modelos que sempre caracterizou os operadores jurídicos no sentido de uma prática compromissada com os interesses sociais, com a justiça e com a realidade, e não com a verdade formal e com a lei.⁹⁶

A substituição dos conceitos restritos de *mercadoria* e de *serviço* utilizados na redação das normas definidoras de competência pelos conceitos abrangentes e gerais de *produto* e de *serviço* adotados pelo Código de Defesa do Consumidor irão permitir a eliminação de lacunas e a ampliação da base tributária, compatibilizando a aplicação da lei à crescente complexidade e evolução do comércio eletrônico por meio da Internet, evitando a elaboração de normas detalhistas e específicas que rapidamente se tornam obsoletas.

A adoção do conceito de serviço como utilidade, em substituição ao conceito de serviço como atividade, conduzirá a uma tributação muito mais ampla e justa ao propiciar a incidência da norma sobre os valores reais de cada transação, permitindo atingir a totalidade dos serviços prestados por meio da Internet, além de facilitar a determinação do aspecto espacial do fato gerador, uma vez que o sujeito passivo se encontrará dentro do próprio território da autoridade competente para a arrecadação.

A elaboração da legislação aplicável ao comércio eletrônico deve observar os seguintes princípios gerais de Direito Tributário recomendados pela OCDE⁹⁷ – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico:

⁹⁶RODRIGUES, Horácio Wanderlei. *Ensino Jurídico e Direito Alternativo*. São Paulo: Editora Acadêmica, 1993, p.194.

⁹⁷ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*. In: http://www.oecd.org/daf/fale_com/frameworkke.pdf. Acessado em 22/03/2001.

a) neutralidade: a tributação deve buscar a neutralidade e isonomia entre o tratamento dispensado ao comércio eletrônico e ao comércio tradicional;

b) eficiência: os custos de obediência à norma suportados pelos contribuintes e os custos administrativos das autoridades tributárias devem ser minimizados;

c) certeza e simplicidade: a interpretação das regras tributárias deve ser clara e simples;

e) flexibilidade: os sistemas de tributação devem ser flexíveis e dinâmicos, refletindo o desenvolvimento tecnológico e comercial.

No campo do sistema de tributação indireta, o acompanhamento da dinâmica da evolução do comércio eletrônico de produtos e serviços por meio da Internet recomenda a instituição de um único imposto nos moldes do IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado, tal qual implantado na Comunidade Econômica Européia,⁹⁸ promovendo a ampliação da base tributária ao incidir sobre a crescente parcela do comércio eletrônico constituída pelos serviços e bens intangíveis, e dotando o país de um imposto de maior eficiência e justiça tributária.

A determinação do aspecto espacial do fato gerador da obrigação tributária no comércio eletrônico por meio da Internet deve ser obtida basicamente pela aplicação do princípio da tributação no local de consumo do produto ou serviço.

No comércio eletrônico efetuado entre empresas (B2B) o local de consumo deve ser definido como sendo a jurisdição onde estiver localizado o destinatário, e no comércio eletrônico efetuado entre uma empresa e um consumidor (B2C) como a jurisdição usual do domicílio civil do consumidor, entendido como o local onde ele estabelece sua residência com ânimo definitivo, independentemente de considerações tais como lugar de celebração

⁹⁸COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. *Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council Amending Regulation (EEC) No 218/92 on Administrative Co-operation in the Field of Indirect Taxation (VAT)*. COM(2000) 349 final. In: http://europa.eu.int/ISPO/ecommerce/legal/documents/com2000_349. Acessado em 15/04/2001.

do contrato, local de pagamento, ou localização do consumidor ou do fornecedor no momento do fornecimento.

Para conferir efetividade à aplicação das normas tributárias relativas à determinação do aspecto espacial do fato gerador, especialmente em relação aos serviços e produtos intangíveis e às transações entre consumidor e fornecedor situados em jurisdições diversas, recomenda-se a adoção no campo do comércio de produtos e serviços por meio da Internet dos seguintes sistemas de arrecadação de tributos apontados pela OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico⁹⁹:

a) auto-lançamento ou ônus reverso: por este sistema, o destinatário efetua o cálculo do valor do tributo incidente sobre os produtos e serviços e efetua a remessa às autoridades tributárias competentes; é considerado como modelo para as transações de empresa para empresa (B2B);

b) registro: por este sistema é instituído um registro compulsório para os fornecedores não-residentes, os quais se tornam responsáveis pelo lançamento, cobrança e remessa do tributo para as autoridades tributárias do país competente. A adoção de um sistema de registro simplificado e provisório constitui-se na melhor solução no curto prazo para o comércio de empresa para consumidor (B2C), utilizando-se a simplificação como elemento chave para a obtenção de altos níveis de adesão;

c) tributação na origem e transferência: por este sistema, a empresa fornecedora torna-se responsável pela arrecadação e remessa do tributo às autoridades fiscais locais, as quais se encarregam de transferi-lo às autoridades fiscais do país onde ocorreu o consumo;

d) arrecadação por conta de terceiros: por este sistema uma terceira parte efetua a coleta do tributo incidente sobre os produtos e/ou serviços para remetê-lo às autoridades fiscais do país onde ocorreu o consumo.

⁹⁹ ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*. In: http://www.oecd.org/daf/fare_com/frameworkke.pdf. Acessado em 22/03/2001.

A tecnologia atual ainda se revela incapaz de oferecer soluções satisfatórias para a determinação do aspecto espacial do fato gerador com base em instrumentos ou dispositivos tecnológicos de arrecadação de tributos, sendo provável que a médio prazo ocorra uma possível mudança em direção à tributação no local de consumo real, em virtude da entrada em operação de uma nova geração de dispositivos tecnológicos que poderão determinar o local de ocorrência do fato gerador no exato momento da realização de uma compra.

Pela própria natureza global do comércio eletrônico, desprovido de um controle centralizado, torna-se imprescindível a obtenção do consenso internacional e o estabelecimento de uma legislação uniforme a fim de assegurar a aplicação eficaz da norma tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – ABNT. *Referências bibliográficas*: NBR-6023/89.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – ABNT. *Apresentação de citações em documentos*. NBR-10520/88

ARRUDA ALVIM *et al.* *Código do consumidor comentado*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

BARRAL, Welber (org.). *O Brasil e a OMC: os interesses brasileiros e as futuras negociações multilaterais*. Florianópolis : Diploma Legal, 2000.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BORTOLAI, Edson Cosac. *Da defesa do consumidor em juízo*. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

CASTELLS, Manuel. *A sociedade em rede*. 3. ed. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 7. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1995.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Teoria da norma tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPÉIAS. *Proposal for a regulation of the european parliament and of the council amending regulation (EEC) no 218/92 on administrative co-operation in the field of indirect taxation (VAT)*. COM(2000) 349 final. In: http://europa.eu.int/ISPO/ecommerce/legal/documents/com2000_349. Acessado em 15/04/2001.

CORRÊA, Gustavo Testa. *Aspectos jurídicos da internet*. São Paulo: Saraiva, 2000.

DE LUCCA, Newton e SIMÃO FILHO, Adalberto (coordenadores). *Direito & internet, aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Edipro, 2000.

EDWARDS, Lilian. *Law and the internet: regulating cyberspace*. Estados Unidos: Waelde, 1997.

FACHIN, Luiz Edson (coord.). *Repensando fundamentos do direito civil brasileiro contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FARIA, José Eduardo (org.). *Direito e globalização econômica: implicações e perspectivas*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

_____. *O direito na economia globalizada*. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

GIL, Antonio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 1987.

GRECO, Marco Aurelio. *Internet e direito*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

HOBSBAWM, Eric. *Nations and nationalism since 1780*. New York: Cambridge University Press, 1990.

HUNT, E.K. *História do pensamento econômico*. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

IANNI, Octávio. *Teorias da globalização*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1995.

KAHIN, Brian. *Borders in cyberspace: information policy and the global information infrastructure*. Estados Unidos: Harvard Press, 1997.

LAKATOS, Eva Maria e MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 1993.

LÉVY, Pierre. *A inteligência coletiva: por uma antropologia do ciberespaço*. 2. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1999.

_____. *O que é o virtual?* São Paulo: Editora 34, 1999.

- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.
- NEGROPONTE, Nicholas. *A vida digital*. 2. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.
- NELLEN, Annette. *Overview to e-commerce taxation – guide to understanding the current discussions and debates*. In: http://www.cob.sjsu.edu/facstaff/nellen_al/. Acessado em 11/09/2000.
- NERY JÚNIOR, Nelson et al. *Código brasileiro de defesa do consumidor*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991.
- OLIVEIRA, Júlio Maria de. *Internet e competência tributária*. São Paulo: Dialética, 2001.
- OLIVEIRA, Olga Maria Boschi Aguiar de. *Monografia jurídica: orientações metodológicas para o trabalho de conclusão de curso*. Porto Alegre: Síntese, 1999.
- ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Electronic commerce: taxation framework conditions*. In: http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/framewke.pdf. Acessado em 22/03/2001.
- ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Tax administration aspects of electronic commerce: responding to the challenges and opportunities*. In: http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/public_release.htm. Acessado em 22/03/2001.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- PIMENTEL, Alexandre. *O direito cibernético*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- RODRIGUES, Horácio Wanderlei. *Ensino jurídico e direito alternativo*. São Paulo: Editora Acadêmica, 1993.
- ROVER, Aires José (org.). *Direito, sociedade e informática: limites e perspectivas da vida digital*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2000.
- SAMUELSON, Paul. *Economics*. New York: McGraw-Hill, 1976.
- SHY, OZ. *Internet-site identification and governments' ability to tax internet commerce*. In: ksgwww.harvard.edu/iip/iicompol/papers/shy.html. Acessado em 28/10/2000.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

TEPEDINO, Gustavo. *Temas de direito civil*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: teoria geral: introdução ao direito romano*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

WOLKMER, Antonio Carlos. *Introdução ao pensamento jurídico crítico*. São Paulo: Acadêmica, 1995.